

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES DROITS
D'INVESTIGATION ET DE CONTROLE
DU FISC

QUANT A LA DÉTERMINATION

DES

BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le jeudi 7 décembre 1922, à 4 heures 1/2

PAR

Alexandre POPOVITCH

Président : M. HITIER, professeur

Suffragants : } MM. TRUCHY, professeur
GERMAIN MARTIN, professeur

PARIS

JOUVE ET Cie, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

1922

LES DROITS

D'ENTRÉE ET DE SORTIE

DE L'ÉTRANGER

ET DE LA DÉTERMINATION

DES

REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

PAR LE MINISTRE DE L'INTERIEUR

DE L'ÉTRANGER ET DE LA DÉTERMINATION

DES

REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

PAR LE MINISTRE DE L'INTERIEUR
DE L'ÉTRANGER ET DE LA DÉTERMINATION
DES

REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

ET DE LA DÉTERMINATION

DES

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES DROITS
D'INVESTIGATION ET DE CONTROLE
DU FISC

QUANT A LA DÉTERMINATION

DES

BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le jeudi 7 décembre 1922, à 4 heures 1/2

PAR

Alexandre POPOVITCH



Président : M. HITIER, professeur

Suffragants :

{	MM. TRUCHY, professeur
	GERMAIN MARTIN, professeur

PARIS

JOUVE ET Cie, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1922

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LES DROITS
D'INVESTIGATION ET DE CONTROLE DU FISC
QUANT A LA DÉTERMINATION
DES
BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

INTRODUCTION

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, a été institué par la loi du 31 juillet 1917 qui a achevé la grande réforme française des impôts directs d'Etat, commencée en 1914.

Cette réforme n'a pas été effectuée sans se heurter à de sérieux obstacles. Parmi toutes les questions qu'elle a soulevées, une des plus importantes est celle de la détermination des bénéfices imposables. A cet égard c'est surtout l'imposition des bénéfices commerciaux et industriels qui se présente comme délicate. Elle a même été pendant de longues années la pierre d'achoppement de la réforme fiscale, suivant l'expression employée par M. Perchot à la tribune du Sénat. Il est certain que nulle part « n'appa-

rait plus nettement la difficulté de déterminer le revenu avec une approximation suffisante(1) ».

La divergence de vues existant dans l'opinion publique et au sein du Parlement au sujet de l'assiette de l'impôt était telle qu'elle rendait la solution du problème de la réforme extrêmement difficile. Le Sénat, en effet, redoutant de s'engager à la légère dans la voie des innovations, ne suivait qu'avec une grande prudence la Chambre qui inclinait vers une réforme radicale.

La substitution d'un nouveau système d'impôts aux anciennes contributions directes apparaissait cependant comme indispensable. Aux charges publiques accrues déjà avant 1914 dans des proportions considérables, s'étaient ajoutées les dépenses de la grande guerre ; le résultat en était un déséquilibre des budgets. Ces augmentations de dépenses qu'exigeait la situation financière nécessitaient l'organisation d'un système fiscal susceptible de fournir des ressources plus abondantes ; celles-ci devaient être obtenues en partie par la transformation des anciennes contributions.

C'est pour permettre la réalisation de la réforme qu'a été imaginé le système de détermination des bénéfices industriels et commerciaux, consacré par la loi du 31 juillet 1917, système mixte, constituant

1. Sénat, séance du 10 novembre 1916, *J. O. débats*, p. 898.

une transaction entre le Sénat et la Chambre. Le but poursuivi par le législateur en adoptant un système transactionnel était d'assurer une évaluation des bénéfices aussi exacte que possible tout en réduisant au minimum les vexations et la gêne infligées aux contribuables. C'est l'étude des moyens d'investigation et de contrôle dont dispose le fisc en vue de la détermination des bénéfices imposables qui nous permettra de voir comment ce problème a été résolu.

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

CHAPITRE PREMIER

LA PATENTE

Dans l'ancien système fiscal, c'est la patente qui frappait le revenu des professions industrielles et commerciales.

Etant assise sur des signes extérieurs, cette contribution ne cherchait pas à saisir et à taxer le revenu lui-même des contribuables. Celui-ci était simplement présumé d'après certains indices d'où semblait devoir résulter son quantum approximatif.

Ce procédé de taxation avait le mérite de la discrétion et de la commodité pour les contribuables. Les agents du fisc étaient seuls chargés de tout le travail d'imposition. Ils devaient se borner à observer les indices et à établir l'imposition sans s'ingérer dans les affaires privées des assujettis ; ceux-ci n'avaient pas à produire, en vue de la détermination du bénéfice imposable, leurs livres de commerce ni aucune pièce de leur comptabilité. En un mot les

contribuables ne subissaient aucun dérangement et n'étaient pas tenus de divulguer la situation de leur entreprise.

Cette manière de procéder présentait en outre l'avantage d'exclure l'arbitraire, l'impôt étant basé sur des éléments certains et tangibles.

Néanmoins les défauts de ce procédé de constatation l'emportaient sur ses qualités. Etant donné que l'on faisait abstraction des bénéfices réalisés, l'impôt ne pouvait être assis que sur des apparences, de sorte que les signes choisis n'indiquaient qu'une simple possibilité de bénéfice (1).

Le principal inconvénient de la patente résidait dans le fait que le taxateur était lié dans l'imposition par le texte législatif qui déterminait expressément les indices dont il devait faire état. Il lui était impossible de tenir compte des transformations perpétuelles des circonstances économiques et des méthodes techniques qui exigeaient une grande souplesse dans le choix des signes extérieurs.

Il est vrai que le législateur, dans l'espoir d'arriver à proportionner la taxe aux bénéfices réalisés par les différentes professions, apportait à la loi des remaniements permanents, en principe tous les cinq ans. Mais malgré cela il ne réussissait jamais à se rapprocher très près de la réalité.

1. Truchy, *Le système des impôts directs d'Etat en France* (extrait de la *Revue d'écon. politique*, 1900-1901), p. 77.

Tels étaient les principaux inconvénients de la patente qui avaient pour effet des inégalités dans la taxation et par conséquent une répartition injuste de la charge fiscale entre les contribuables.

Les sondages effectués par le ministère des finances en 1910 avaient démontré ce fait d'une façon saisissante : on a vu notamment que certains industriels et commerçants payaient plusieurs fois autant d'impôt que leurs collègues ayant un revenu égal (1).

Les assujettis à cette contribution s'en accommodaient cependant assez bien. Il faut en chercher la raison dans la crainte d'un mal pire et dans ce fait que les industriels et commerçants français préférèrent un système de taxation même injuste, à tout autre pouvant amener l'immixtion du fisc dans leurs affaires et l'arbitraire administratif.

Mais l'abolition de la patente devint indispensable dès qu'il s'est agi d'obtenir de l'impôt un rendement plus élevé. En effet, ses inégalités n'étaient supportables que parce que la taxe était relativement modérée et toute augmentation importante de tarif eût accentué l'injustice et rendu l'impôt insupportable.

1. V. les discours de M. Caillaux, ministre des finances, à la Chambre du 11 février 1908, *J. O. débats*, p. 296 et suiv. et au Sénat du 10 février 1914, *J. O. débats*, p. 126 et 127 ; Rapport de M. Dumesnil à la Chambre, *J. O. doc. parl.*, 1917, annexe n° 3.044 p. 455.

CHAPITRE II

CONSTATATION DIRECTE DES BÉNÉFICES

En présence des inégalités qu'engendrait le système des patentes, on a été amené à préconiser son remplacement par un impôt plus équitable, basé sur la constatation directe des revenus. La constatation directe peut être faite de deux manières : la taxation est opérée soit à la suite d'une déclaration contrôlée, soit d'office.

Dans le système de la déclaration contrôlée le contribuable doit communiquer à l'administration des finances le montant de son gain effectif sur lequel il est imposé. A première vue ce système semble parfait : au lieu d'établir l'imposition d'après les apparences ayant plus ou moins de rapport avec la réalité, on s'attaque au bénéfice réel de l'imposable : celui-ci contribuera aux charges publiques proportionnellement à ses facultés et le montant de sa cote-part correspondra exactement à celui de ses profits.

Au point de vue de la justice fiscale, la déclaration a une supériorité incontestable sur la patente.

Elle a cependant ses défauts qu'il importe de ne pas négliger.

La déclaration obligatoire, cela signifie l'obligation pour le contribuable de confier au fisc la situation de son entreprise. Or, les industriels et commerçants français étant très jaloux du secret de leurs affaires, cette obligation leur paraît extrêmement gênante. D'autre part il est assez difficile de définir les bénéfices ; ni en théorie ni en pratique l'accord n'est fait sur la question de savoir comment ils doivent être évalués.

Le point qui prête à la critique est surtout celui concernant le contrôle du fisc. En effet, la déclaration a pour complément nécessaire la vérification de son exactitude qui consiste dans le droit du fisc d'examiner les livres de commerce et en général la comptabilité du déclarant.

Il est évident qu'il serait puéril de s'en rapporter aux allégations du contribuable, car cela équivaldrait à laisser chacun payer la part qui lui convient. Les contribuables de bonne foi verseraient le montant exact de la cotisation due, tandis que les moins scrupuleux deviendraient des privilégiés. L'impôt basé sur la déclaration non soumise au contrôle ou mal contrôlé est, suivant le mot classique et maintes fois cité de Stuart Mill, un impôt sur les consciences. De plus « en matière commerciale, le bénéfice peut, de bonne foi, être évalué à un chiffre très

différent, suivant la manière dont sont calculés les amortissements et les autres charges de l'entreprise » (1).

D'un autre côté, l'obligation de soumettre leur comptabilité à la vérification des agents du fisc est excessivement désagréable aux industriels et commerçants ; c'est pourquoi, si le contrôle est rigoureux, le système de la déclaration sera considéré comme inquisitorial et vexatoire. Il peut être dangereux pour un chef d'entreprise de mettre les agents du fisc au courant de sa situation matérielle précaire : la moindre indiscretion au sujet de l'état des affaires risques parfois de provoquer la faillite. En outre, ce système suppose une intrusion permanente dans la gestion de l'entreprise, puisque pour évaluer le chiffre des bénéfices il sera nécessaire de discuter la manière dont le bilan a été établi et par conséquent d'étudier tout le fonctionnement de la maison (2).

Il faut donc conclure qu'en adoptant la déclaration, le législateur se trouve devant un problème ardu : ou bien les pouvoirs donnés au fisc « seront insuffisants et l'impôt sera fatalement improductif ; ou bien ses armes seront trop puissantes et l'on

1. Rapport de M. Perchot au Sénat, *J. O. doc. parl.*, 1916, annexe n° 319, p. 487.

2. Sauvage, *Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc*, p. 33.

arrivera à des abus de fiscalité, à l'inquisition » (1).

Mais dans son souci des intérêts du Trésor et d'une juste répartition des charges entre les contribuables, le législateur se décidera forcément pour un système comportant un contrôle sévère qui exige l'examen des livres et des autres documents de comptabilité.

Enfin le système de la déclaration ne présente aucune commodité pour le contribuable. Car il ne pourra bien fonctionner que s'il y a une collaboration étroite entre les intéressés et le fisc : le rôle de ceux-là ne sera pas limité à la communication du chiffre de leur revenu. En effet la détermination du bénéfice effectif est délicate et les méthodes comptables peuvent varier sensiblement d'une entreprise à l'autre. Les contribuables devront donc se tenir à la disposition des vérificateurs et leur donner tous les renseignements ou explications sur la marche de leur exploitation ou sur les divers postes du bilan, répondre aux questions posées, etc. ; en un mot les intéressés devront être les collaborateurs des agents du fisc dans l'établissement de l'imposition.

Le second système de constatation directe, la taxation d'office ou évaluation administrative, paraît écarter tous les inconvénients de la déclaration. L'administration évalue le revenu d'après les ren-

1. Josse, *Le nouveau système des impôts directs d'Etat en France* (Thèse Grenoble, 1919), p. 62.

seignements qu'elle possède ou qu'elle peut recueillir sans demander de déclaration à l'intéressé ; on espère ainsi éviter les recherches dans la comptabilité du contribuable et la gêne qui en résulte.

En réalité cette méthode d'évaluation se heurte également à des difficultés, car il est encore plus délicat de déterminer de cette manière le montant exact des profits réalisés ; l'appréciation sera presque toujours arbitraire. Si le taxateur évaluait les bénéfices à un chiffre inférieur, il en résulterait un préjudice évident pour le Trésor, étant donné que les contribuables s'abstiendraient de signaler l'erreur. Donc de peur de taxer insuffisamment les agents du fisc auront tendance à exagérer le montant des bénéfices. La question se pose alors de savoir à qui incombera la preuve en cas de désaccord entre l'administration et l'assujetti. Si c'est le fisc qui est tenu de justifier son évaluation, il lui sera presque impossible d'en démontrer l'exactitude et la fraude sera inévitable. Si, au contraire, on met la preuve à la charge de l'intéressé, il ne pourra prouver que l'évaluation est fausse et se défendre contre l'arbitraire qu'en produisant ses livres ; ainsi la déclaration, écartée par la loi, serait en fait établie par une voie oblique (1). Donc, quelle que soit la solution adoptée, le système ne sera pas sans encourir des reproches.

1. Perchot, *op. cit.*, p. 488.

En résumé, les méthodes de constatation directe ont pour conséquence selon la solution pour laquelle se décidera le législateur, soit l'inquisition, soit l'arbitraire administratif, soit enfin la fraude.

CHAPITRE III

DÉTERMINATION DES BÉNÉFICES DANS LE NOUVEAU RÉGIME FISCAL

La loi du 31 juillet 1917 prévoit deux procédés de taxation des bénéfices industriels et commerciaux entre lesquels les imposables sont autorisés à opter : dans le premier on détermine le bénéfice net réel, dans le second on évalue les revenus d'après le chiffre d'affaires.

a) *Détermination du bénéfice réel.* — Dans ce procédé on évalue et on taxe le bénéfice net réellement effectué pendant une année, qui comprend l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise.

Les contribuables qui choisissent ce procédé doivent faire une déclaration sous forme d'un résumé de leur compte de profits et pertes.

La loi exclut du droit d'option deux catégories de contribuables auxquels elle impose la taxation obligatoire d'après le procédé du bénéfice réel. Ce sont, aux termes de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 :

1° « Les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'enseignement. » Ce sont les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions auxquelles la loi fait allusion ; elles sont tenues de déposer au bureau de l'enregistrement, non pas leurs bilans, mais les comptes rendus ou extraits des délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées d'actionnaires.

2° Les contribuables ayant déclaré leur bénéfice réel en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, établie par la loi du 1^{er} juillet 1916 (1). Conformément à l'article 12 de la loi du 25 juin 1920, cette contribution a cessé d'être prélevée sur les bénéfices réalisés postérieurement au 30 juin 1920 ; par conséquent les contribuables qui y étaient assujettis et qui ne rentrent pas dans la première catégorie, ont le droit d'option en ce qui concerne les revenus réalisés depuis cette date.

b) *Evaluation du bénéfice imposable d'après le chiffre d'affaires.* — Ce procédé consiste dans la

1. Suivant l'article 30 de l'instruction de la direction générale des contributions directes, du 30 mars 1918, seraient rangés dans cette catégorie tous les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices de guerre, c'est-à-dire également ceux qui n'ont pas souscrit de déclaration. Cette solution, très logique en elle-même, serait contraire à la lettre de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 qui vise uniquement « les contribuables qui auront déjà déclaré le chiffre de leurs bénéfices réels... ».

taxation, non plus du bénéfice effectivement réalisé, mais d'un revenu évalué à forfait en tenant compte de la *productivité* des professions.

Par productivité d'une entreprise on désigne le revenu moyen que cette entreprise « est susceptible de produire dans des circonstances normales et avec une exploitation normale, déduction faite des frais d'exploitation, c'est-à-dire son revenu net moyen » (1).

Pour la détermination de la productivité, la loi du 31 juillet 1917 s'est attachée au chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires d'une année ou d'un exercice commercial s'entend du montant total des ventes réalisées ou des rémunérations acquises comme prix de services rendus au cours de cette année ou de cet exercice.

Lorsque le taxateur connaît le chiffre d'affaires, il est en mesure d'évaluer le bénéfice net moyen d'une entreprise, puisqu'il est incontestable qu'il existe une certaine relation entre le chiffre d'affaires et ce bénéfice (2). Cette relation est exprimée par le coefficient. Il suffit donc d'appliquer au chiffre d'affaires un coefficient approprié à la profession envisagée pour connaître sa productivité. C'est le produit net ainsi obtenu qui est taxé.

1. Dumesnil, *op. cit.*, p. 471.

2. Perchot, *op. cit.*, p. 438 ; Sauvage, *op. cit.*, p. 203 ; Discours du président de la commission à la Chambre, séance du 7 juillet 1917, *J. O. débats*, p. 1822.

Dans la conception que se faisaient de ce système ses auteurs, les contribuables qui optent pour ce second procédé devaient être obligés de déclarer seulement leur chiffre d'affaires, servant de base à la détermination du revenu imposable. L'avantage de ce procédé sur celui de la déclaration apparaissait ainsi comme évident, étant donné que l'évaluation du chiffre d'affaires exige des recherches dans la comptabilité bien moins approfondies que lorsqu'il est question de déterminer le bénéfice d'une entreprise.

Mais si le système se trouve de cette façon simplifié au point de vue de la vérification des livres, il n'en est pas de même en ce qui concerne la fixation du coefficient. « En effet, écrit M. Dumesnil, le rapport existant entre le chiffre d'affaires et les bénéfices réalisés n'est pas un facteur uniforme et constant. Il varie sensiblement non seulement suivant la nature des professions exercées, mais encore pour une même catégorie d'entreprises suivant les circonstances spéciales à chacune d'elles. Largement influencé d'ailleurs par les conditions générales de l'activité économique du pays, il se modifie constamment et peut subir d'une année à l'autre, des fluctuations très appréciables (1). » Il importe par conséquent de fixer les coefficients s'appliquant aux diverses professions de façon que la taxation puisse s'adapter à toutes les situations.

1. *Op. cit.*, p. 471.

Il était donc impossible de fixer les coefficients par un texte législatif : c'eût été revenir à la rigidité de la patente. D'autre part il eût été dangereux de laisser les agents du fisc appliquer des coefficients dans chaque cas particulier suivant leur appréciation, comme l'avait proposé le Gouvernement : cette solution eût abouti à la taxation d'office dont nous avons examiné plus haut les conséquences.

Le législateur s'est décidé à adopter une solution intermédiaire. Il a créé une commission spéciale dans la composition de laquelle entrent les représentants des contribuables et qui est chargée d'établir à l'avance des coefficients relatifs à toutes les catégories de professions assujetties à l'impôt, en tenant compte des circonstances qui influent sur la productivité de chaque catégorie. Cette commission doit en outre apporter aux coefficients des remaniements chaque fois que de nouveaux facteurs auront modifié le rapport entre le chiffre d'affaires et le bénéfice net.

Le contrôleur des contributions directes doit évaluer le bénéfice imposable en multipliant le chiffre d'affaires par celui des coefficients qui, dans le tableau qu'en a dressé la commission, correspond à la profession qu'il s'agit de taxer.

Dans le nouveau système fiscal les bénéfices industriels et commerciaux sont soumis à deux taxes

différentes: d'une part à l'impôt cédulaire établi par la loi du 31 juillet 1917 et d'autre part à l'impôt général institué par la loi du 15 juillet 1914.

L'article 50 de la loi de 1917 a étendu le droit d'option à l'impôt général pour lequel seule la déclaration obligatoire était prévue. Il s'ensuit que les assujettis à l'impôt global sur le revenu peuvent exiger que le procédé des coefficients soit appliqué en matière de cet impôt.

Il est évident que le bénéfice du procédé des coefficients accordé aux contribuables — dont la majorité est assujettie aux deux taxes à la fois, — serait illusoire, s'ils étaient obligés de déclarer leur bénéfice réel en vue de l'impôt global.

Il convient d'ailleurs de remarquer que l'option au point de vue de l'un des deux impôts ne lie pas le contribuable pour l'autre impôt, les deux taxes étant à cet égard indépendantes ; l'article 50 de la loi de 1917 donne simplement aux intéressés le droit de faire concorder les deux méthodes d'appréciation des bénéfices sans leur en imposer l'obligation. Les contribuables peuvent donc utiliser pour l'évaluation de leur revenu soit le même procédé pour les deux impôts, soit un procédé différent pour chacun d'eux (1).

C'est la taxation dans l'impôt cédulaire que nous envisagerons dans la présente étude.

1. Bocquet, *L'impôt sur le revenu cédulaire et global*, p. 507.

CHAPITRE IV

JUSTIFICATION ET CARACTÈRE DU SYSTÈME

Quelles sont les raisons qui ont fait adopter le système que nous venons d'examiner ?

A l'exemple de nombreuses législations étrangères, on avait proposé la déclaration obligatoire et contrôlée. Mais il était impossible de passer brusquement à ce procédé. En raison des inconvénients que nous avons étudiés plus haut, la déclaration obligatoire s'est heurtée à l'opposition énergique d'une grande partie de l'opinion publique. Les ennemis de la réforme prétendaient que livrer le secret des affaires aux agents du fisc, c'était, malgré la garantie du secret professionnel, une chose absolument inadmissible qui constituerait une violation odieuse de la liberté individuelle. Même les hommes politiques qui s'étaient prononcés pour la transformation du régime fiscal, considéraient qu'une déclaration obligatoire « imposée au commerçant ou à l'industriel pourrait avoir, dans certains cas, des conséquences regrettables ou même désastreuses » (1).

1. Caillaux, Projet de loi portant suppression des contributions

Les industriels et les commerçants français, en effet, éprouvent une profonde répugnance pour la déclaration.

D'autre part, malgré les prescriptions du Code de commerce, nombre de petits commerçants et industriels ne possèdent pas une comptabilité régulière et par conséquent ignorent le montant exact de leur gain. Ces petits contribuables n'ont ni les connaissances nécessaires leur permettant de calculer leurs bénéfices d'après les principes d'une comptabilité rationnelle et scientifique, ni les moyens qu'exige la rétribution du personnel comptable indispensable à ce travail. Il leur serait donc impossible de faire une déclaration sérieuse. Il en est qui acquittent leurs dépenses de ménage avec l'argent puisé tous les jours dans leur caisse et ne pourraient déclarer, par suite, que le chiffre des économies réalisées chaque année.

Tenant compte de toutes ces objections, le projet de M. Caillaux présenté à la Chambre des députés en 1907 écartait la déclaration obligatoire et instituait l'évaluation administrative. Afin d'éviter que son système n'aboutisse à la déclaration par une voie détournée (p. 16), le projet se contentait de l'évaluation de la productivité, au lieu de pour-

directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, Chambre, *J. O. doc. parl., annexe, n° 737, p. 4.*

suivre l'imposition du bénéfice réellement effectué. Pour déterminer la productivité, le contrôleur devait faire état de toutes les conditions matérielles de fonctionnement de l'entreprise, ainsi que des renseignements qui pouvaient parvenir à sa connaissance sans que le contribuable soit tenu de communiquer sa comptabilité. Ce système s'inspirait de la législation d'Alsace-Lorraine en vigueur avant 1914.

La Chambre ayant cru pouvoir remplacer ce système par la déclaration obligatoire, celle-ci figurait au projet sorti de ses délibérations en 1909.

Le Sénat refusa d'y adhérer et revint à l'évaluation de la productivité. Toutefois, on ne voulut pas un système identique à celui du projet Caillaux. Etant donné qu'il laissait au contrôleur une liberté d'appréciation exagérée et qu'en cas de contestation sur le chiffre du bénéfice c'était le contribuable qui avait en réalité la charge de la preuve, ce régime de taxation d'après la productivité n'arrivait pas à éliminer la déclaration obligatoire.

Par contre, le système des coefficients permet réellement d'apprécier la productivité sans nécessiter la vérification de l'ensemble de la comptabilité. Ce système a été élaboré par M. Perchot, rapporteur de la commission du Sénat, d'accord avec le Gouvernement. Il a permis de concilier le Sénat et la Chambre des députés sur l'épineuse question de l'assiette de l'impôt et de rendre la réforme réalisable.

Toutefois, la Chambre ne s'y rallia qu'à titre transitoire, espérant revenir dans un bref délai à la déclaration obligatoire. « C'est par esprit de transaction, écrit M. Dumesnil, rapporteur de cette assemblée, pour assurer le vote de la loi et confiants que le Sénat manifesterà la même conciliation en adoptant en revanche le projet tel que la Chambre le lui enverra, que nous nous sommes prononcés. Il s'agit, en réalité, d'une transaction qui ne sera qu'une transition (1). »

Le système de détermination des bénéfices tel qu'il a été institué par la loi organique du 31 juillet 1917 était de nature à donner satisfaction aussi bien aux partisans de la réforme qu'à ses adversaires.

Ces derniers invoquaient comme argument décisif contre le nouveau régime fiscal les investigations que comporte la déclaration. A cet égard le double procédé offrait aux intéressés une garantie réelle. Seuls les contribuables qui possédaient une comptabilité régulière et qui ne craignaient pas de révéler le secret de leurs affaires étaient imposés sur leur bénéfice effectif (exception faite naturellement de ceux imposés obligatoirement d'après ce procédé et dont nous avons parlé *supra*). Tous les autres pouvaient s'en tenir à la déclaration du chiffre d'affaires et écarter ainsi l'intrusion du fisc dans leurs

1. *Op. cit.*, p. 470.

affaires. Car en révélant son chiffre d'affaires qui n'est au fonds qu'un signe extérieur, on ne livre pas le secret de son entreprise, Cet élément peut être connu par tout le monde et il est souvent connu par les concurrents, sans que cela présente un danger pour l'exploitant, parce que le chiffre d'affaires ne divulgue en aucune façon les procédés et les moyens employés dans l'exploitation. L'inquisition fiscale se trouvait ainsi presque complètement éliminée. D'autre part la détermination du chiffre d'affaires est beaucoup plus simple et plus facile que l'évaluation du bénéfice net réel.

La méthode de fixation des coefficients était une garantie pour ceux qui redoutaient l'arbitraire ; le fait que le coefficient applicable au chiffre d'affaires devaient être pris dans le tableau dressé par une commission composée en partie de représentants des intéressés, garantissait contre des appréciations fantaisistes de l'administration.

La solution n'était pas moins acceptable pour les partisans de la déclaration et de l'imposition basée sur le revenu. En effet, la loi n'excluait pas la déclaration du bénéfice réel ; elle la rendait simplement facultative.

Quant au procédé du chiffre d'affaire, il est vrai que par le fait même qu'il était fondé sur la productivité des professions, il était un procédé forfaitaire. Mais il assurait une évaluation se rapprochant sensiblement du bénéfice réel. M. Dumesnil le justi-

fié dans les termes suivants : « ... si les commerçants et industriels ne sont pas, dans tous les cas, astreints à la déclaration de leurs bénéfices, ils sont cependant toujours imposés en raison de ces bénéfices, lesquels sont simplement calculés, évalués par un autre moyen. Et l'essentiel c'est que les contribuables... soient aussi exactement que possible taxés d'après leurs bénéfices effectivement réalisés. Les commerçants et industriels n'ayant pas choisi la déclaration et ayant opté pour le système forfaitaire, institué avec tant de raison pour les agriculteurs sans que personne y fasse opposition, n'en payeraient donc pas moins l'impôt sur leurs véritables revenus (1). »

Afin de doter le système du maximum de souplesse et de permettre d'atteindre la matière imposable avec une aussi grande approximation que possible, le législateur a autorisé la commission chargée d'établir les coefficients, de fixer pour chacune des différentes catégories de professions un coefficient maximum et un coefficient minimum ; le contrôleur pourra ainsi se mouvoir entre ces chiffres extrêmes et choisir le coefficient qui convient le mieux à la situation particulière de chaque entreprise envisagée. Enfin, pour écarter du système tout reproche de rigidité, on a prévu des cas où l'on pourra appliquer un coefficient supérieur ou inférieur à ceux établis par la commission.

1. *Op. cit.*, p. 470.

PLAN

Nous diviserons cette étude en trois parties.

A chacun des deux procédés d'imposition nous consacrerons une partie dans laquelle nous examinerons les droits d'investigation et de contrôle dont le fisc dispose en vue de la taxation des bénéfices.

Dans la deuxième partie relative au procédé d'évaluation d'après le chiffre d'affaires, nous étudierons plus particulièrement quelles sont les modifications qui lui ont été apportées.

Enfin la troisième partie sera réservée à la critique du système.

PREMIÈRE PARTIE

Le droit du fisc dans le procédé de détermination du bénéfice réel

CHAPITRE PREMIER

DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE

§ 1^{er}. — Déclaration

Les contribuables qui, usant de leur droit d'option entre les deux procédés de taxation, choisissent le régime d'imposition du bénéfice net réel, sont tenus, conformément à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, de souscrire une déclaration, chaque année avant le 1^{er} avril (1). Cette déclaration consiste dans la remise au contrôleur des contributions directes d'un résumé de compte de profits et pertes de l'année précédente, civile ou commerciale, accom-

1. D'après le projet de loi relatif au budget général de 1923 la déclaration doit être souscrite avant le 1^{er} mars.

pagné de « l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires ». Les contribuables n'ont donc pas à déclarer leur bénéfice même : celui-ci sera déduit par le contrôleur de leur résumé du compte de profits et pertes.

Les sociétés anonymes et les sociétés en commandites par actions (qui sont imposées obligatoirement sur leur bénéfice réel) n'ont aucune initiative à prendre (1). Leurs déclarations seraient superflues, puisque l'administration des finances est déjà au courant de leur situation, par suite du droit de communication de l'enregistrement, c'est-à-dire du droit qu'a cette administration d'exiger qu'elles lui représentent leurs livres et documents (2).

Ainsi que nous l'avons indiqué en parlant des systèmes de constatation directe (page 13), l'administration ne saurait s'en rapporter aux affirmations seules de l'intéressé. L'intérêt de la déclaration est simplement de donner au contrôleur une base à son travail de détermination des bénéfices réalisés et de fixation du revenu imposable ; elle n'est, en somme, qu'un premier élément d'information. Mais elle ne

1. V. en ce sens la réponse du ministre des Finances à la question posée par M. Bernier, député. Chambre, débats, *J. O.* du 15 mai 1921, p. 2.288.

2. Les contribuables qui avaient dû déclarer à l'administration des contributions directes leur bénéfice réel pour être cotisés à l'impôt sur les bénéfices de guerre, étaient également dispensés de faire une déclaration spéciale en vue de l'impôt cédulaire.

peut s'imposer au contrôleur telle quelle et sans qu'il ait au besoin minutieusement vérifié son exactitude. Autrement l'impôt aurait pour conséquence des injustices plus choquantes encore que celles qui caractérisent la patente.

La loi n'a prescrit aucune forme spéciale pour le résumé du compte de profits et pertes. « Il suffit, lit-on dans le rapport de M. Perchot, qu'il énonce les éléments essentiels qui concourent à la détermination du bénéfice net : produit brut, frais généraux et amortissements » (1).

§ 2. — Eléments de contrôle

Mis en possession de la déclaration du contribuable, le contrôleur procède à sa vérification. A cet effet la loi a mis à sa disposition des moyens d'investigation et de contrôle multiples que nous rangerons dans les catégories suivantes : 1° justifications produites par l'intéressé ; 2° explications orales fournies par lui et 3° renseignements communiqués par les divers services publics ou recueillis par l'administration des contributions directes.

1. *Op. cit.*, p. 491.

I. — JUSTIFICATIONS PRODUITES PAR L'INTÉRESSÉ

En adressant au contrôleur sa déclaration, le contribuable doit, comme nous l'avons dit, s'engager à fournir à l'appui les justifications nécessaires. Celles-ci consistent dans la communication au fisc des livres de commerce et des pièces de comptabilité par lesquels le déclarant peut démontrer l'exactitude de son compte de profits et pertes. C'est en effet dans la comptabilité du contribuable que le contrôleur trouve les plus sûrs éléments de sa vérification.

La loi de 1917 n'a pas précisé quels sont les livres et documents que les industriels et commerçants doivent produire à titre de justification du bénéfice déclaré. Mais la généralité des termes dans lesquels sont conçues les dispositions de cette loi permet de conclure que le législateur de 1917 a voulu donner au fisc les droits d'investigation les plus étendus.

En effet, l'expression « toutes justifications nécessaires » qui figure à l'article 4 de cette loi a un sens très large et permet au contrôleur d'exiger la communication de tous les livres et documents. Il en est de même de l'article 5 qui est rédigé dans les termes ainsi conçus : « Pour établir l'imposition des contribuables... le contrôleur peut demander aux

intéressés tous les renseignements dont il a besoin... »

Il est intéressant, à ce sujet, de connaître l'interprétation que donne M. Perchot des dispositions de la loi de 1917 : « Il est évident, écrit-il, que l'examen de ce document (résumé du compte de profits et pertes) peut entraîner deux sortes de vérifications portant les unes sur l'exactitude matérielle des chiffres et les autres sur l'exactitude de l'imputation ; il est évident aussi que des sommes pouvant être mises en réserve bien que soumises à l'impôt sans qu'il en résulte forcément une inscription au compte de profits et pertes, le contrôleur peut être amené à demander des explications à cet égard et, par suite, communication de tout ou partie de la comptabilité (1). »

Les dispositions de la loi de 1917 ont été confirmées, du moins en ce qui concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 fr. par an, par la loi du 31 juillet 1920 sur le budget de l'exercice 1920. Le paragraphe 1^{er} de son article 32 précise que « pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant (2) faisant un

1. *Op. cit.*, p. 491.

2. Bien que la loi dise : « commerçant » il est certain que cette disposition vise tous les assujettis à l'impôt sur les bénéfices

chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade du contrôleur ou d'inspecteur adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, etc. ». L'énumération n'étant pas limitative, il en résulte que le droit de communication accordé au fisc porte sur l'ensemble de la comptabilité des imposables.

En définitive, le fisc a un pouvoir d'investigation illimité dans la comptabilité de tous les contribuables qui optent pour le procédé de taxation du bénéfice réel. Le contrôleur a le droit de prendre connaissance de tous les livres obligatoires (livre-journal, copie de lettres, inventaire) et facultatifs (grand-livre, livre de caisse, facturier, etc.) et de tous les documents, y compris la correspondance. La loi ne faisant aucune restriction quant au droit de recherche dans la comptabilité, les contribuables doivent soumettre à la vérification non seulement les comptes de l'année pour laquelle il s'agit d'établir l'imposition, mais encore ceux des exercices précédents.

industriels et commerciaux. Tel est d'ailleurs l'avis de la direction générale des contributions directes qui indique expressément dans sa circulaire du 14 février 1921 que l'article 32 s'applique « à tout commerçant ou *industriel* dont le chiffre d'affaires annuel excède 50.000 francs. »

Le contrôleur est ainsi en mesure de rechercher la façon dont le bénéfice a été calculé, d'étudier les prix de revient, de vérifier si certaines sommes ne sont pas indûment portées au compte de réserve ou d'amortissement, etc.; bref il lui est possible d'entrer dans tous les détails de l'entreprise et l'intéressé ne saurait soustraire certaines pièces comptables aux investigations sous prétexte qu'elles ont un caractère confidentiel.

Le législateur n'est cependant pas allé jusqu'à permettre au fisc d'exiger la production de papiers personnels des contribuables. En effet, aucune disposition de la loi n'y fait allusion et au cours des travaux préparatoires il n'a jamais été question d'accorder à l'administration ce droit. Cette manière de voir se trouve d'ailleurs confirmée par un passage du rapport de M. Dumont sur le projet de loi relatif au budget général de l'exercice 1920. En commentant le paragraphe 2 de l'article 34 (concernant les communications que l'autorité judiciaire doit faire à l'administration des finances en vue de la répression des fraudes fiscales), M. Dumont fait remarquer que les agents du fisc ne pourront demander communication de dossiers de l'instruction, — ainsi que le permettait une rédaction primitive proposée par le Gouvernement, — car cela eût mis l'administration des finances à même de connaître éventuellement les papiers personnels saisis « que la loi n'a

pas autorisé le fisc à réclamer et à compulser » (1).

Dans quelle forme le contribuable doit-il communiquer au contrôleur ses livres et documents ? Il résulte de la déclaration du ministre des Finances au Sénat, qui se rapporte plus particulièrement à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, mais qui doit être appliquée également à l'impôt dont nous poursuivons l'étude, que l'intéressé n'est pas légalement obligé de fournir une copie de sa comptabilité (2) ; l'administration a le droit simplement de prendre communication des originaux.

D'une façon générale, on peut dire qu'il est défendu à l'administration d'imposer à l'intéressé un travail considérable en vue de faciliter sa besogne (3) ; les agents du fisc devront consulter les livres et les documents et en tirer eux-mêmes les copies ou extraits dont ils ont besoin.

II. — EXPLICATIONS ORALES

A côté des renseignements écrits contenus dans la comptabilité des contribuables, le contrôleur est fondé, aux termes de l'article 5, § 1^{er} de la loi de 1917, à leur demander des renseignements oraux.

1. Chambre, *J. O. doc. parl.*, 1920, annexe n° 828, p. 1368.

1. Séance du 16 novembre 1916, *J. O. débats*, p. 934.

2. Josse, *op. cit.*, p. 84.

La loi lui fait même un devoir d'entendre les intéressés lorsqu'ils demandent à fournir des explications.

Il est institué de la sorte « avant l'imposition un entretien préalable, entre l'agent du fisc et le contribuable destiné, à résoudre immédiatement et le plus facilement possible, les milles petites difficultés d'application qui peuvent surgir » (1). En pratique ces explications peuvent être nécessaires surtout dans le cas où les livres et les documents produits sont insuffisants et demandent à être complétés (2).

Il y a lieu cependant de remarquer que, la loi n'ayant attaché aucune sanction au refus de donner des explications (à l'encontre de ce qui se passe lorsqu'il est question de justifications, comme nous le verrons plus loin), les intéressés sont libres de ne pas se rendre aux convocations du contrôleur.

III. — RENSEIGNEMENTS COMMUNIQUÉS

PAR LES SERVICES PUBLICS OU RECUEILLIS

PAR L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

L'article 55 de la loi de 1917 prescrit qu'en vue de l'établissement de l'impôt « l'administration des contributions directes a le droit d'obtenir de tous les

1. Perchot, *op. cit.*, p. 491.

2. Sauvage, *op. cit.*, p. 210.

services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes ».

Parmi les nombreux services desquels cette administration est en droit d'exiger des indications lui permettant de compléter ou de vérifier les renseignements tirés de la comptabilité des contribuables nous citerons : les administrations de l'enregistrement, des contributions indirectes, des douanes et des postes, l'octroi, les tribunaux, les chemins de fer, etc.

C'est ainsi, par exemple, que l'administration des contributions indirectes devra renseigner le contrôleur sur les professions soumises à son contrôle et les gares sur les marchandises expédiées ou reçues par les commerçants. En s'adressant à l'enregistrement qui détient un grand nombre de documents utiles au contrôleur, celui-ci pourra connaître tous les actes enregistrés, les cessions de fonds de commerce (1), les déclarations de succession et de chiffre d'affaires, etc.

1. Il est souvent possible d'évaluer les bénéfices d'une entreprise d'après le prix porté à l'acte de cession, attendu qu'un certain rapport normal existe entre les revenus et les prix de cession de fonds. On calcule généralement le prix en multipliant le produit brut moyen d'un exercice par un chiffre déterminé. Connaissant les règles en usage dans chaque localité, le contrôleur est à même de déduire du prix le bénéfice des entreprises qui ont fait l'objet d'une cession de fonds. Le résultat obtenu peut lui être d'une grande utilité pour le contrôle aussi bien des revenus réalisés par l'ancien propriétaire que de ceux que l'acquéreur est susceptible de gagner.

L'article 34 de la loi de 1920 interdit aux administrations publiques d'opposer le secret professionnel aux agents de l'administration des finances ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint qui, pour établir l'impôt, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent.

Le même article a renforcé le droit de communication du fisc à l'égard de l'autorité judiciaire en ce sens que celle-ci est obligée, en cas d'information ouverte par elle, de communiquer spontanément à l'administration des finances les indications susceptibles de faire présumer une fraude ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre l'impôt.

Toutefois, ainsi que nous l'avons indiqué plus haut, les agents du fisc ne pourront dépouiller les dossiers détenus par l'autorité judiciaire : le législateur a voulu maintenir le principe du secret de l'instruction ; une solution contraire eût donné la possibilité à l'administration de prendre connaissance des papiers personnels des contribuables, qui doivent rester à l'abri des investigations.

Il convient d'observer que les rapports entre l'administration des contributions directes et les autres services publics étant encore imparfaitement organisés à l'heure actuelle, elle ne peut user des renseignements recueillis que dans une faible mesure.

Si l'administration des contributions directes est autorisée à exiger des renseignements des autres services publics, à plus forte raison est-elle fondée à utiliser les indications qui peuvent parvenir à sa connaissance, exception faite, naturellement, des cas où des dispositions législatives formelles s'y opposeraient. Ainsi la loi n'ayant prévu aucune restriction au sujet des conditions dans lesquelles peut être exercé le droit de recherche dans la comptabilité, le contrôleur est en droit de puiser dans les livres et documents des imposables les renseignements que ses investigations lui permettent de découvrir sur le compte des tiers, tels que les clients ou les fournisseurs (1). La loi a même prévu, comme nous le verrons (page 74), un cas où les contribuables devront faire dans leurs livres des inscriptions destinées uniquement à renseigner le fisc sur les affaires d'autres industriels et commerçants. D'ailleurs, en ce qui concerne les entreprises concédées ou contrôlées par les administrations publiques, ce droit est reconnu formellement à l'administration des finances par l'article 31 de la loi de 1920 qui leur interdit, comme à ces administrations, d'opposer le secret professionnel aux agents du fisc qui leur demanderont la communication de leurs documents de service.

1. Réponses du ministre des Finances aux questions posées par MM. Tapponnier et Dufos du Rau, députés, Chambre, débats, *J. O.* des 20 avril 1921, p. 1782 et 15 mai 1921, p. 2288.

C'est surtout dans les établissements de crédit et les banques que se trouvent les renseignements dont le contrôleur peut tirer un grand profit ; il sera, notamment, très utile, pour la vérification des déclarations de leurs clients, de dépouiller les comptes dont ces derniers sont titulaires (1).

Le droit du fisc est tout à fait restreint lorsqu'il s'agit de contrôler les bénéfices d'un contribuable indiqué par les déclarations d'autres contribuables. Bien que les rapprochements entre les entreprises analogues soient intéressants au point de vue de la vérification, l'administration n'aurait pas le droit d'invoquer la déclaration d'un autre contribuable pour demander le redressement du chiffre des revenus déclarés par l'intéressé. Car l'article 23, § 3, de la loi du 15 juillet 1914, rendu applicable par l'article 51 de la loi de 1917 à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impose le secret professionnel à « toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt ». Les agents

1. C'est ainsi que le compte de banque révélera les acquisitions que l'on peut présumer être faites par l'intéressé avec la portion du revenu net épargné, par exemple en cas d'achat de valeurs mobilières ou d'immeubles d'agrément ou de rapport (Sauvage, *op. cit.*, p. 210) ; c'est encore le compte de banque qui fera ressortir des prélèvements opérés par le contribuable pour ses besoins personnels, sur le montant de ses disponibilités, prélèvements qui ne doivent pas être admis en déduction des bénéfices (Nalot, *La comptabilité et les lois fiscales nouvelles*, p. 40).

du fisc ne sauraient donc divulguer à l'imposable le montant des bénéfices réalisés par un autre contribuable ou de sa cotisation, sans violer le secret professionnel. Or, en invoquant devant le tribunal cette déclaration ou cette cotisation, l'administration la révélerait nécessairement à l'intéressé.

Toutefois, il résulte de la déclaration du ministre des finances, faite au cours de la discussion de la loi de 1914, que l'administration peut faire observer, mais sans préciser, que le montant auquel elle évalue les bénéfices de l'imposable est en harmonie avec les déclarations des contribuables possédant des entreprises analogues et que le tribunal a le droit d'en tenir compte (1).

Une autre restriction au droit du fisc consiste dans l'interdiction d'interroger des tiers, tels que les employés, les clients, les fournisseurs du contribuable. Car le droit fiscal français est basé uniquement sur la procédure écrite, et pour accorder au contrôleur un pouvoir constituant une dérogation au droit commun, une disposition législative formelle eût été nécessaire, comme il en a fallu une pour prévoir l'interrogatoire de l'intéressé. La loi étant muette au sujet des tiers et aucune allusion n'y ayant été faite au cours des travaux parlemen-

1. Chambre, séance du 13 juillet 1914, *J. O., débats*, p. 2993 et 2994.

taires, il faut en conclure que la preuve par enquête doit être délibérément écartée (1).

**§ 3. — Sociétés par actions et contribuables
assujettis à l'impôt
sur les bénéfices de guerre**

Comme nous l'avons vu, la loi de 1917 a imposé aux sociétés anonymes et aux sociétés en commandite par actions, ainsi qu'aux assujettis à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, la taxation obligatoire d'après le procédé du bénéfice réel.

Le refus d'accorder à ces contribuables le droit d'option entre les deux méthodes de détermination des bénéfices se justifie par le fait que leur revenu vrai est toujours connu d'une autre façon par l'administration des finances. Le fisc étant au courant de leur situation, la taxation du revenu effectivement réalisé n'entraîne aucune indiscretion. Par contre, l'évaluation forfaitaire des bénéfices par application de coefficients établis par la commission pourrait faire ressortir un revenu inférieur à celui dont l'administration connaît avec certitude l'existence (2).

1. Sauvage, *op. cit.*, p. 66 et 210.

2. Perchot, *op. cit.*, p. 491; rapport de M. Péret à la Chambre, *J. O.*, doc. parl., 1917, annexe n° 3323, p. 701.

Le fisc a le moyen de connaître le revenu des sociétés par actions d'abord par la publicité de leurs opérations et ensuite par le droit de communication de l'enregistrement auquel elles sont soumises en vue de l'exécution des lois sur le timbre et l'enregistrement et du paiement de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières (lois des 5 juin 1850, 23 août 1871, 21 juin 1878, 26 juillet 1893, etc.). Conformément à ces lois, les sociétés sont obligées de communiquer à la régie toute leur comptabilité sans limitation aucune, c'est-à-dire tous les livres obligatoires et facultatifs et tous les documents. En s'adressant à l'administration de l'enregistrement, le contrôleur obtiendra tous les renseignements dont il a besoin.

En ce qui concerne les contribuables ayant fait une déclaration en vue de l'impôt sur les bénéfices de guerre, l'administration possède, en vertu de la loi du 1^{er} juillet 1916, des pouvoirs d'investigation très étendus. Le contrôleur peut, pour connaître le revenu correspondant à la période durant laquelle cette loi était applicable, s'adresser aux commissions départementales compétentes qui détiennent tous les renseignements relatifs à ce sujet.

Mais pour la détermination des bénéfices de ces deux catégories de contribuables, le contrôleur est en outre fondé à user de toutes les sources d'information examinées au précédent paragraphe. Ainsi il

a dans tous les cas le droit de s'adresser aux intéressés eux-mêmes afin de procéder à la vérification de leur comptabilité ; en effet, l'article 5 de la loi de 1917 qui ordonne aux contribuables de fournir au contrôleur « tous les renseignements dont il a besoin » est également applicable à tous les industriels et commerçants taxés selon la méthode du bénéfice réel.

CHAPITRE II

FIXATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE ET CONTESTATIONS

Après avoir vérifié ou évalué le montant du bénéfice net réel, au moyen des éléments que nous avons étudiés, le contrôleur fixe la base de l'imposition, c'est-à-dire le chiffre des bénéfices frappés par l'impôt. Si les contribuables ne sont pas d'accord avec l'administration sur le montant de leur cotisation telle qu'elle a été établie par le contrôleur, la contestation est portée devant la juridiction administrative, après l'émission des rôles (1).

Au point de vue de la charge de la preuve, la situation des contribuables ne sera pas la même dans tous les cas et il y aura lieu de distinguer deux hypothèses nettement différentes. Dans son rapport, M. Dumesnil s'exprime à ce sujet dans les termes suivants : « Si les contribuables ont fourni tous les éclaircissements que le contrôleur a cru devoir leur demander, c'est évidemment à l'administration qu'il appartient de démontrer l'exactitude

1. L. 31 juillet 1917, art. 5, § 2.

des bases d'imposition qu'elle a fixées. Mais si les intéressés n'ont pas fourni les justifications que la loi leur impose l'obligation de produire, ils ne pourront obtenir la réduction de la cotisation mise à leur charge qu'en prouvant l'exagération de cette contribution, c'est-à-dire en apportant devant la juridiction compétente les justifications que précédemment ils s'étaient abstenus ou avaient refusé de produire (1). »

Le législateur a donc entendu établir une présomption en faveur des contribuables qui fournissent toutes les justifications et toutes les explications demandées par le contrôleur. Celui-ci possède dans ce cas-là les éléments les plus importants pour connaître la situation des entreprises qu'il vérifie et en déduire le bénéfice imposable. S'il croit devoir détruire cette présomption en tirant des renseignements fournis une évaluation différente, il a en main les moyens de justifier son appréciation. Dans l'hypothèse inverse c'est la taxation d'office qui a lieu et la charge de la preuve se retourne contre les contribuables.

Les cas visés par M. Dumesnil sont ceux où les contribuables, tout en possédant les renseignements relatifs aux bénéfices réalisés, refusent ou négligent de les communiquer, cas que d'ailleurs l'article 32

1. *Op. cit.*, p. 480. V. aussi l'instruction de la direction générale du 30 mars 1918, art. 29.

de la loi de 1920 rendra peu fréquents, par suite des sanctions très sévères infligées aux imposables faisant plus de 50.000 francs d'affaires (page 51 et 52). Mais il y a lieu d'assimiler au refus l'impossibilité où les contribuables peuvent se trouver de justifier leur déclaration, en raison de la mauvaise tenue de leur comptabilité. En effet, les « justifications nécessaires » ne peuvent guère être fournies que si elles reposent sur une comptabilité régulière et complète, de sorte que les renseignements donnés par les contribuables dont les livres ne sont pas conformes aux prescriptions du Code de commerce ne seront pas considérés comme suffisants (1). L'administration se trouvera alors déchargée du fardeau de la preuve et ce sera aux intéressés à démontrer que leurs affirmations sont exactes et que l'évaluation administrative doit être écartée, démonstration très difficile à faire.

A plus forte raison en sera-t-il ainsi au cas où la comptabilité ferait défaut.

1. Sauvage, *op. cit.*, p. 213.

CHAPITRE III

SANCTIONS

Des sanctions sont prévues tant pour refus de communications de livres et documents ou pour leur destruction que pour déclarations inexactes. Ces sanctions aideront le contrôleur dans son travail de détermination des bénéfices.

A. — *Refus de communication ou destruction de livres et documents.* — L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 qui oblige les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 francs à représenter aux agents du Trésor toute leur comptabilité prescrit, par son paragraphe 2, que « le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'article 11 du Code de commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 ».

Au terme de ce dernier article, l'amende encourue est de 1.000 à 10.000 francs au principal. De plus, indépendamment de cette amende, les contribuables « devront en cas d'instance, être condamnés à représenter les pièces et documents non communiqués

sous une astreinte de 100 francs au minimum pour chaque jour de retard. » Cette astreinte commencera à courir du jour de la signification du procès-verbal constatant le refus d'exécuter le jugement ordonnant la communication et ne cessera que du jour où il sera constaté que l'administration a été mise à même d'obtenir cette communication.

Il importe de remarquer que l'expression *livres* qui figure dans le texte vise non seulement les livres obligatoires, que le Code de commerce oblige à conserver pendant dix ans, mais encore les livres facultatifs et aussi les documents annexes et toutes les pièces comptables, c'est-à-dire toute la comptabilité. Celle-ci devra donc être conservée tout entière pendant le délai prescrit par le Code. Toutefois, la loi ne pouvant avoir d'effet rétroactif, nous croyons que les contribuables qui auraient détruit leurs livres et documents avant la promulgation de la loi du 31 juillet 1920, ne pourraient pas encourir les pénalités de l'article 32.

Aucune pénalité n'est infligée, pour refus de communication, aux contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50.000 francs.

Une des sanctions applicables à tous les contribuables, quel que soit leur chiffre d'affaires, est la taxation d'office et le déplacement de la charge de la preuve au profit de l'administration en cas de recours en justice.

B) *Déclarations inexactes.* — Lorsque le contribuable a formulé par écrit des assertions inexactes concernant le résumé de son compte de profits et pertes ou les justifications qu'il a été requis de fournir, sa cotisation est, conformément à l'article 11 § 1^{er} de la loi de 1917, doublée pour la portion afférente au bénéfice dissimulé (1), à condition que l'insuffisance soit supérieure au dixième du bénéfice total ou à la somme de 20.000 francs.

Toutefois cette majoration de l'impôt ne doit être opérée qu'autant que le contribuable est de mauvaise foi (2). Si l'insuffisance constatée est inférieure au dixième du revenu ou à 20.000 francs, le contribuable est présumé être de bonne foi et le fisc ne pourra demander qu'une rectification. Mais, dans les autres cas, l'imposable devra, s'il veut éviter la majoration, prouver qu'il n'a pas donné volontairement des renseignements erronés (3). Pratiquement il lui sera rarement possible de faire la preuve de sa bonne foi, mais ceci n'est pas de nature à avoir des conséquences sérieuses pour le contribuable,

1. V. instruction de la direction générale du 30 mars 1918, art. 45.

2. Déclaration de M. Doumer au nom de la commission, au cours de la discussion de la loi devant le Sénat, séance du 31 juillet 1917, *J. O. débats*, p. 797.

3. Déclaration de M. Ribot, ministre des finances au Sénat, séance du 21 novembre 1916, *J. O. débats*, p. 957.

étant donné que la marge d'erreur est assez considérable (1).

D'après l'article 110 de la loi du 25 juin 1920, il y a lieu d'ajouter un supplément de pénalité de deux décimes et demi au principal des pénalités infligées pour refus de communications et déclarations inexactes.

C) *Déclarations frauduleuses.* — Outre les amendes dont nous venons de parler et qui sanctionnent les contraventions fiscales, la pénalité prescrite par la loi du 25 juin 1920 et constituant une sanction de caractère correctionnel, peut être appliquée aux industriels et commerçants qui se rendraient coupables de délits fiscaux. Cette pénalité se cumule avec les amendes pour contraventions. Elle est prononcée par les tribunaux correctionnels.

1. La loi est muette sur la question de savoir si le fisc peut appliquer la majoration sans que l'inexactitude soit reconnue au préalable par le conseil de préfecture, ou bien si le contrôleur devra s'adresser à la juridiction administrative pour que celle-ci prononce la pénalité. En doctrine, les opinions sont partagées. Au cours de la discussion de son projet, M. Caillaux, ministre des Finances, déclara que la majoration « ne pourra résulter que de l'arrêt du conseil de préfecture et nullement, cela va de soi, du refus par le contrôleur des contributions directes d'accepter l'évaluation » (Chambre, séance du 2 juillet 1908, *J. O. débats*, p. 1510). Nous croyons qu'il faut adopter cette dernière solution.

Les pénalités pour refus de communication ou destruction de livres et documents, devront être prononcées par le tribunal.

Aux termes de l'article 112 de cette loi « quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public, sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor ». Cette amende devra, suivant l'article 110 de la même loi, être majorée de 20 décimes.

En cas de récidive, le délinquant sera, en outre, puni à cinq ans d'emprisonnement et pourra, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, être privé des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code pénal.

Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié dans les journaux et affiché au frais du condamné.

DEUXIÈME PARTIE

Les droits du fisc dans le procédé d'évaluation du bénéfice imposable d'après le chiffre d'affaires

CHAPITRE PREMIER

DÉTERMINATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

§ 1^{er}. — Déclaration

Avant le vote de la loi du 21 juin 1920, les industriels et commerçants qui optaient pour le procédé du chiffre d'affaires n'étaient obligés de faire aucune déclaration de leur propre initiative. Leur option en faveur de ce procédé était déduite de l'abstention d'envoyer à l'administration un résumé de leur compte de profits et pertes et c'est le contrôleur qui devait provoquer la déclaration du chiffre d'affaires réalisé pendant l'année précédente.

Sous l'empire de la loi du 25 juin 1920, il y a lieu

de distinguer entre ces contribuables suivant que leur chiffre d'affaires annuel dépasse ou non le montant de 50.000 francs.

Aucune modification n'a été apportée par cette loi, en ce qui concerne les imposables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50.000 francs. Ils sont toujours dispensés de déclarer spontanément leur chiffre d'affaire servant de base à l'évaluation du bénéfice imposable. Ce n'est que s'ils en sont requis par le contrôleur qu'ils seront obligés de produire une déclaration qui doit être remise à l'administration dans un délai de vingt jours (1). Si la demande du contrôleur reste sans résultat, le chiffre d'affaires est évalué d'office et l'impôt majoré de moitié.

Mais la loi n'oblige pas le contrôleur à imposer à ces contribuables une déclaration écrite dans tous les cas. Bien mieux, il résulte des travaux préparatoires qu'il doit s'abstenir de la leur exiger chaque fois qu'il peut se renseigner sans y recourir. « Il existera, en effet, écrit M. Dumesnil, un très grand nombre de cas notamment parmi les petits commerçants pour lesquels le contrôleur aura par devers lui, à l'aide de renseignements de toute nature qu'il relève soit dans ses tournées, soit dans les bureaux des administrations publiques, une notion suffisam-

1. Le projet de budget de 1923 réduit ce délai à dix jours.

Les contribuables sont d'ailleurs toujours libres de produire volontairement une déclaration.

ment l'approximative du chiffre d'affaires réalisé. »

Il était dans l'intention du législateur d'éviter à ces contribuables, généralement modestes et peu familiers avec les formalités administratives, une déclaration toutes les fois qu'elle n'est pas indispensable à l'assiette régulière de l'impôt. « C'est surtout par des entretiens que le contrôleur arrivera à asseoir l'impôt pour cette catégorie d'imposables (1). »

Aux termes de l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 qui a modifié l'article 9 de la loi de 1917, toutes les autres « personnes et sociétés assujetties à l'impôt qui ne rentrent pas dans la catégorie visée à l'article 4 (loi de 1917), sont tenues de faire parvenir au contrôleur des contributions directes, avant le 1^{er} avril de chaque année (2) la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente », faute de quoi elles devront subir une majoration de 10 0/0 de leur imposition.

L'administration admet des exceptions à cette règle dans certains cas où elle est à même de connaître d'une autre façon le chiffre d'affaires. C'est d'abord le cas des contribuables qui ont dû déclarer leur chiffre d'affaires en vue de l'établissement de la taxe spéciale instituée par l'article 14 de la loi

1. Dumesnil, *op. cit.*, p. 481.

2. D'après le projet de budget de 1923, la déclaration doit être souscrite avant le 1^{er} mars.

de 1917 et de ceux qui l'ont indiqué dans leur déclaration relative à l'impôt global sur le revenu. Dans les deux cas, si les imposables ont fait connaître leur chiffre d'affaires à l'administration des contributions directes avant le 1^{er} avril, ils sont considérés comme ayant satisfait à la loi et par conséquent sont dispensés d'une nouvelle déclaration (1). Il en est de même dans le cas où les contribuables ont dû souscrire une déclaration pour l'établissement de l'impôt sur le chiffre d'affaires de la loi du 25 juin 1920, qu'il s'agisse des déclarations mensuelles ou de la déclaration globale pour fixation du forfait prévu par l'article 28 de la loi du 31 décembre 1921. Ce sont les services chargés de la perception de cet impôt : les administrations de l'enregistrement, des contributions indirectes et des douanes, qui communiqueront à l'administration des contributions directes les données concernant le montant du chiffre d'affaires de ces imposables. (2)

Lorsque les contribuables faisant plus de 50.000 fr. d'affaires et n'étant pas dispensés de souscrire une déclaration n'ont pas communiqué leur chiffre d'affaires au contrôleur, ils sont traités comme ceux de la première catégorie, c'est-à-dire il y a obliga-

1. Instruction de la direction générale du 30 mars 1918, art. 52.

2. Lecerclé, *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux* (Thèse Paris 1922), p. 179 et 180.

tion pour eux, quand ils y sont invités par le contrôleur, de lui faire parvenir la déclaration dans un délai de vingt jours ; en cas de refus, il est procédé à l'évaluation d'office et la cotisation est majorée de moitié.

§ 2. — Moyens de vérification et d'évaluation

Les moyens dont le fisc dispose en vue, soit de la vérification du chiffre d'affaires déclaré, soit de l'évaluation administrative de son montant, sont : les renseignements fournis par l'intéressé d'une part et ceux recueillis par l'administration des contributions directes et les autres services publics d'autre part.

I. — RENSEIGNEMENTS FOURNIS PAR L'INTÉRESSÉ

Conformément à l'article 9 de la loi de 1917 (modifié par l'article 3 de la loi de 1920), les contribuables sont tenus de fournir, à l'appui de leur déclaration, lorsqu'ils y sont invités, toutes les justifications nécessaires (1).

C'est encore dans la comptabilité des intéressés que le contrôleur peut puiser ses éléments de vérifications. Mais, ici, la loi de 1917 n'avait pas donné

1. Mais ils ne sont pas obligés, en adressant leur déclaration au contrôleur, de s'engager expressément à fournir des justifications, comme quand ils déclarent leur bénéfice réel, pour être imposés d'après le premier procédé.

au contrôleur un pouvoir aussi illimité que lorsqu'il s'agissait du procédé de taxation du bénéfice réel. A la question de savoir dans quelle mesure les contribuables étaient obligés de révéler leur comptabilité, M. Dumesnil répondait dans son rapport à la Chambre de la manière suivante : « Il ne faut pas perdre de vue qu'il ne s'agit ici que des contribuables à qui n'est pas applicable obligatoirement la taxation établie d'après le bénéfice réel et pour qui le chiffre d'affaires constitue la base d'évaluation du bénéfice imposable. Les justifications qu'il leur est prescrit de fournir ne doivent donc s'entendre que de celles qui sont propres à établir l'exactitude du chiffre d'affaires déclaré.

«... les intéressés n'auront pas à communiquer indistinctement tous les éléments de leur comptabilité ; dès l'instant que les livres ou documents produits par eux seront suffisants pour permettre de dégager leur chiffre d'affaires, ils auront satisfait aux prescriptions de la loi et on ne pourra leur demander rien d'autre, notamment de communiqué la partie de leur comptabilité relative soit à leurs bénéfices, soit à leurs frais généraux, soit à leurs créances, soit à leurs dettes (1).

1. *Op. cit.*, p. 481. — Le texte primitif de l'art. 9 proposé par la commission du Sénat prévoyait même la possibilité pour le contribuable de refuser toute communication, à la condition de la remplacer par une expertise. Cette disposition a été supprimée par le Sénat. « Ce que demandait la commission, à dit le

C'est dans le même sens que s'était prononcé M. Ribot, ministre des finances, devant la Chambre des députés au cours d'une discussion concernant l'impôt global sur le revenu (1).

En effet, les auteurs de la loi de 1917 voulaient faire du procédé de détermination des bénéfices d'après le chiffre d'affaires un procédé forfaitaire destiné à permettre de réduire au minimum l'ingérence de l'administration dans les affaires des contribuables. C'est pourquoi l'obligation qui leur était imposée « avait un objet nettement limité, la détermination du chiffre d'affaires, c'est-à-dire d'un élément que, d'une manière générale, ils ne peuvent éprouver aucune gêne à faire connaître (2) ».

En pratique c'est par l'examen du livre des ventes ou des encaissements que le contrôle devait s'exercer (3).

Tel était le régime établi par la loi du 31 juillet 1917. Mais le législateur a jugé utile d'étendre le champ d'investigation des agents du fisc en renforçant leur

ministre des finances, et ce que nous avons trouvé inacceptable, c'est que le contribuable pût se dispenser de produire ses livres en remettant à un expert opérant seul et sans contrôle le pouvoir de fixer souverainement le chiffre d'affaires.

« Il se serait ainsi formé un corps d'experts rétribués largement par les contribuables eux-mêmes. C'est tout à fait inacceptable. » Séance du 17 novembre 1916, *J. O. débats*, p. 952.

1. Séance du 18 décembre 1916 (*J. O. Débats*, p. 3719).

2. Dumesnil, *loc. cit.*

3. Sauvage, *op. cit.*, p. 217; Bocquet, *op. cit.*, p. 247.

pouvoir et en précisant la nature des justifications à produire par les imposables.

Une première mesure dans cet ordre d'idées a été introduite par la loi du 25 juillet 1920 dont la partie relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires contient des dispositions ayant pour but de faciliter le contrôle du chiffre d'affaires déclaré par les contribuables qui y sont assujettis.

Aux termes de l'article 66 de cette loi, lesdits contribuables, s'ils ne tiennent pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer le chiffre d'affaires, doivent ouvrir un registre spécial sur lequel ils inscriront, jour par jour, toutes les ventes de marchandises ou fournitures de services qu'ils ont réalisées. Ce livre où la comptabilité susceptible de faire ressortir le chiffre d'affaires, « ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables, notamment les factures d'achats, devront être conservés pendant un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année durant laquelle le livre a été commencé ou durant laquelle les pièces ont été établies ».

Les imposables sont tenus, sous peine d'amende, de mettre ces éléments de contrôle à la disposition des agents des contributions directes, quelle que soit l'administration dont ils relèvent pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Mais l'article 32⁷ de la loi du 31 juillet 1920 est

allé bien plus loin. Etant applicable non seulement aux contribuables taxés d'après le procédé réel, mais aussi à ceux ayant opté pour le système forfaitaire, il a eu pour résultat d'entraîner une modification profonde de la situation de ces derniers. De sorte qu'il y a lieu maintenant de faire une distinction, au point de vue des renseignements à fournir, entre les imposables faisant plus de 50.000 francs d'affaires et ceux dont le chiffre d'affaires n'excède pas cette somme, alors qu'avant le vote de cette dernière loi tous les industriels et commerçants choisissant le procédé forfaitaire étaient soumis au même régime, — celui de la loi de 1917.

Les petits contribuables faisant un maximum de 50.000 francs d'affaires, continuent à bénéficier du régime institué par cette loi ; autrement dit, le fisc a un droit de vérification limité au contrôle de leur chiffre d'affaires.

Le contrôleur peut se rendre auprès des intéressés pour examiner la partie de leur comptabilité contenant des indications relatives au chiffre d'affaires et recueillir des renseignements à la suite d'une conversation avec eux.

Quant aux moyens et gros industriels et commerçants, ils sont régis actuellement par l'article 32 précité de la loi de 1920, qui dispose que les contribuables faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an doivent « représenter à toute

réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, etc. ».

Cette disposition, qu'on ne peut trouver que très logique lorsqu'il s'agit de l'imposition du bénéfice réel, cadre mal avec le procédé forfaitaire. Aucun texte législatif n'ayant formellement abrogé la méthode d'évaluation des bénéfices industriels et commerciaux d'après le chiffre d'affaires, il importe de savoir si l'article 32 en question peut se concilier avec le système de la loi du 31 juillet 1917.

A cette question délicate nous ne trouvons pas de réponse dans les travaux préparatoires qui sont, d'une façon générale, très laconiques au sujet de l'article 32. C'est au projet de loi proposé par la commission de la Chambre des députés que cet article figurait pour la première fois. Après avoir été disjoint, il fut adopté sans discussion. Dans son rapport au Sénat, M. Doumer, ayant fait remarquer que le texte proposé pourrait être excessif, en demandait la disjonction pour « être ultérieurement repris après avoir été mis au point (1) ». La Haute Assemblée le vota à son tour sans discussion.

1. Rapport sur le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1920, Sénat, *J. O. doc. parl.*, 1920, annexe n° 339, p. 366.

En [l'absence de] précision sur le sens exact que le législateur avait [l'intention de lui donner, nous allons nous efforcer d'y suppléer en faisant ressortir sa portée et en examinant les conséquences qui ont résulté de cette disposition législative.

Etant donné la généralité des termes de l'article 32 et ce fait que la loi ne prévoit plus aucune distinction entre les imposables suivant le procédé d'après lequel ils sont taxés, le droit d'investigation du fisc se trouve étendu à toute la comptabilité des industriels et commerçants même lorsqu'ils optent pour le régime forfaitaire. Par conséquent le contrôleur est autorisé tout comme pour la taxation d'après le procédé du bénéfice réel, à se faire représenter tous les livres obligatoires et facultatifs, ainsi que tous les documents appartenant à ces contribuables.

Voici, d'ailleurs, l'interprétation donnée par la direction générale des contributions directes dans sa circulaire du 14 février 1921 : « Dans les termes où il est conçu, cet article a une portée générale. Par suite, lorsqu'il s'agit d'un contribuable ayant opté pour l'évaluation de ses bénéfices d'après son chiffre d'affaires, le droit d'investigation du contrôleur ne sera pas limité à la consultation des documents nécessaires à la détermination de cet élément ».

Le droit de l'administration envers les contribuables qui ont choisi le procédé du chiffre d'affaires

étant, sous l'empire de l'article 32, illimité, il en résulte que non seulement le contrôleur a de grandes facilités pour apprécier le chiffre d'affaires, mais qu'il lui est loisible (à la condition toutefois que la comptabilité soit bien tenue), de prendre connaissance de toutes les pièces, de rechercher la façon dont les bénéfices sont établis, d'étudier les prix de revient, d'examiner si l'imputation est régulière, etc. En définitive, l'administration a actuellement le droit de pénétrer dans tous les secrets d'une entreprise faisant plus de 50.000 francs d'affaires, quel que soit le système de taxation.

On aperçoit aisément que l'article 32 a eu, en outre, des conséquences, au point de vue de la fixation du bénéfice imposable et du fardeau de la preuve en cas de contestation. Mais ces questions feront l'objet de prochains chapitres.

La communication de la comptabilité doit s'exercer sans déplacement, ainsi que l'a précisé M. Doumer en interprétant cet article. (1)

II. — RENSEIGNEMENTS COMMUNIQUÉS PAR LES SERVICES PUBLICS OU RECUEILLIS PAR L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES.

Nous avons vu précédemment (page 58) que, suivant le vœu du législateur, le contrôleur doit évaluer

1. *Op. cit.*, p. 366.

le chiffre d'affaires des petits contribuables essentiellement « à l'aide de renseignements de toute nature qu'il relève soit dans ses tournées, soit dans les bureaux des administrations publiques ». Mais quelle que soit l'importance de l'entreprise, le contrôleur peut, en vue de la détermination du chiffre d'affaires, utiliser en dehors de la comptabilité des intéressés, les renseignements recueillis par tous les services publics et ceux parvenus à la connaissance de l'administration des contributions directes elle-même.

Les considérations relatives à ces sources d'information, exposées au sujet de la déclaration du bénéfice réel (page 39 et suiv.) s'appliquent également en matière d'évaluation du chiffre d'affaires. Aussi y a-t-il lieu de s'y reporter.

Les moyens d'information que le contrôleur pourra obtenir des services publics sont, par exemple, le montant du chiffre d'affaires communiqué par les administrations chargées de la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires de la loi du 25 juin 1920 ; les actes de cession de fonds de commerce (1) communiqués par l'enregistrement ; les quantités de marchandises expédiées ou reçues par les commer-

1. Dans certaines branches du commerce où la relation du bénéfice net au chiffre d'affaires est assez constante, c'est en tablant sur le chiffre d'affaires qu'on fixe le prix de cession. La constatation que le chiffre d'affaires déclaré est sensiblement inférieur devrait éveiller les soupçons du vérificateur (Sauvage, *op. cit.*, p. 218).

cants, relevées dans les registres des gares de chemins de fer, etc...

Afin d'éviter que les contribuables soient obligés de déclarer leur chiffre d'affaires à deux administrations différentes, la direction des contributions directes a pris les mesures nécessaires pour recueillir au début de chaque année, auprès des administrations des contributions indirectes, de l'enregistrement et des douanes des indications concernant le chiffre d'affaires de l'année précédente, déclaré par les assujettis à l'impôt sur le chiffre d'affaires et les justifications que ces derniers ont fournis (1). Ces mesures constituent un pas vers l'organisation des rapports entre les administrations fiscales en vue de faciliter l'assiette de l'impôt.

Parmi les éléments d'appréciation que le contrôleur peut relever lui-même, nous citerons : les comptes de banque qui sont parmi les moyens d'évaluation les plus importants de cette catégorie (2) ; la déclaration en vue de l'impôt global sur le revenu (bénéfice réel ou chiffre d'affaires) ; la déclaration du chiffre d'affaires en vue de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires ; les indications

1. Lecerclé, *op. cit.*, p. 179 et 180.

2. Le chiffre d'affaires peut être considéré comme au moins égal au montant des sommes portées au crédit du compte de l'assujetti, sauf la faculté pour celui-ci de prouver que les versements ne proviennent pas de l'exercice de sa profession, ce qui ne lui sera pas difficile de démontrer (Savage, *op. cit.*, p. 218).

découvertes dans les comptabilités d'autres contribuables (1) ; pour certaines industries les éléments caractéristiques de productions (ouvriers, machines, appareils) (2) ; les dépenses personnelles et ostensibles des intéressés (3), etc.

La loi du 25 juin 1920 contient une disposition spéciale destinée à faciliter les recherches des agents du fisc dans la comptabilité des assujettis à l'impôt sur le chiffre d'affaires, au sujet du chiffre d'affaires d'autres industriels et commerçants. L'article 66 de cette loi prescrit que les contribuables, lorsque les ventes qu'ils effectuent dépassent 500 francs, sont obligés d'inscrire dans leurs livres, outre le montant du prix, le nom et l'adresse de leur client.

1. Réponses du ministre des finances aux questions de MM. Tapponnier et Rollin, députés. Chambre, débats, *J. O.* des 20 avril 1921, p. 1782 et 15 mai 1921, p. 2292.

2. Circulaire de la direction générale du 31 décembre 1918.

3. *Ibid.*

CHAPITRE II

APPLICATION D'UN COEFFICIENT

Après avoir vérifié le chiffre d'affaires déclaré ou après l'avoir évalué d'office, suivant le cas, le contrôleur procède, conformément à l'article 10 de la loi de 1917, à l'évaluation provisoire du revenu imposable, en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient approprié.

Usant de la faculté que lui laissait l'article 7 d'établir pour chaque catégorie de professions, soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum, la commission chargée de déterminer des coefficients applicables au chiffre d'affaires a prévu dans tous les cas deux coefficients (1).

Le maximum et le minimum établis par la commission constituent les limites entre lesquelles le contrôleur peut se mouvoir en choisissant le coefficient qui correspond à l'entreprise envisagée.

1. Le tableau des coefficients révisé a été publié au *J. O.* du 13 mars 1921 ; quelques modifications qui y ont été apportées figurent au *J. O.* du 24 février 1922.

L'article 53 de l'instruction de la direction générale du 30 mars 1918 résume comme il suit les règles à observer par le contrôleur en cette matière : « Le choix du coefficient applicable au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice imposable doit tendre à une évaluation aussi approchée que possible du bénéfice réel. Le contrôleur fixe ce coefficient en tenant compte à la fois des indications du tableau général de coefficients arrêté par la commission, des pourcentages de bénéfice obtenus par les entreprises similaires dont le bénéfice réel est connu et des circonstances particulières de nature à accroître ou à restreindre les profits de l'entreprise.

« En l'absence de motifs susceptibles de déterminer le choix d'un coefficient entre le maximum et le minimum prévus par la commission, il est fait application du coefficient moyen. »

En ce qui concerne la comparaison avec les entreprises similaires, il y a certainement lieu de faire une réserve, en vertu des règles que nous avons déjà mentionnées en étudiant le procédé du bénéfice réel (p. 43). De même que lorsqu'il s'agit de la détermination du bénéfice réel ainsi que du chiffre d'affaires, le secret professionnel s'oppose à ce que le contrôleur révèle à l'intéressé les déclarations d'autres contribuables : il ne pourrait donc faire état du chiffre de bénéfices déclaré par ces derniers pour justifier le coefficient utilisé.

Depuis le vote de la loi de 1920 le contrôleur est en droit, pour la fixation des coefficients des assujettis faisant annuellement plus de 50.000 francs d'affaires, d'utiliser les indications trouvées dans tous leurs livres. « Il pourra, dit la circulaire de la direction générale du 14 février 1921, étendre son examen à toutes les parties de la comptabilité et y relever les données susceptibles de servir à la fixation du bénéfice imposable. »

Le choix du coefficient dans les limites du double coefficient constitue la règle à laquelle l'article 10 de la loi de 1917 a prévu des exceptions : d'une part, lorsque le contrôleur est en mesure d'établir que le rapport du bénéfice net au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient maximum « il peut faire emploi d'un coefficient plus élevé, à charge par lui d'apporter en cas de contestation les justifications nécessaires » ; d'autre part, si le contribuable juge que son bénéfice imposable doit être calculé à l'aide d'un coefficient inférieur au coefficient minimum « il a la faculté d'indiquer le coefficient qu'il estime devoir être adopté et d'en demander l'application, à condition de fournir les justifications nécessaires ».

Ayant calculé provisoirement le bénéfice imposable, le contrôleur communique le résultat à l'intéressé ; il l'informe en même temps qu'un délai de

vingt jours (1) lui est accordé pour présenter ses observations par écrit ou verbalement.

Le contrôleur pourra profiter de la correspondance ou de la conversation qui a lieu dans ce délai, pour demander à l'imposable des renseignements complémentaires.

« A la suite des observations présentées ou à l'expiration du délai de vingt jours prévu... le contrôleur arrête définitivement les bases d'imposition, sans préjudice pour les intéressés du droit de réclamer par la voie contentieuse, après l'émission du rôle (2). »

1. Le projet de budget de 1923 réduit ce délai à dix jours.

2. L. 31 juillet 1917, art. 10, § 5.

CHAPITRE III

CONTESTATIONS

Dans le procédé de taxation basée sur le chiffre d'affaires, de même que dans le procédé d'imposition d'après le bénéfice réel, c'est au point de vue de la preuve qu'il y a lieu d'envisager la situation des contribuables exerçant leur recours devant les tribunaux administratifs. En effet, quel que soit le procédé de taxation, la question du fardeau de la preuve est en rapport avec celle relative à l'obligation imposée aux contribuables de mettre à la disposition du fisc les éléments nécessaires à l'assiette de l'impôt.

Nous examinerons d'abord les contestations relatives à la détermination du chiffre d'affaires, puis nous passerons à celles concernant l'application d'un coefficient.

§ 1. — Contestations relatives au chiffre d'affaires

Nous avons vu que le contribuable qui opte pour le procédé des coefficients, est tenu de déclarer son chiffre d'affaires lorsqu'il y est invité par le contrôleur. Si le contribuable refuse de souscrire la déclaration du chiffre d'affaires — qui est pour l'administration un premier élément d'information, — il s'expose à voir évaluer son chiffre d'affaires d'office et à subir les conséquences qui en résultent quant au fardeau de la preuve (1). Puisque la loi astreint l'imposable à faire connaître son chiffre d'affaires soit spontanément, soit lorsque le contrôleur le lui demande, il n'est pas fondé à se plaindre si par suite de son silence l'évaluation a été arbitraire. S'il conteste l'exactitude de l'appréciation administrative, il doit fournir la preuve de son affirmation, sans que le contrôleur ait à lui faire connaître les éléments au moyen desquels il a déterminé son chiffre d'affaires.

« Si, comme il en a le pouvoir, le contrôleur a fixé d'office le chiffre d'affaires, sans le demander au préalable à l'intéressé, c'est au contraire à l'administration à en établir le bien-fondé, et le contribuable n'est tenu d'apporter aucune preuve » (2).

1. Perchot, *op. cit.*, p. 492.

2. Bocquet, *op. cit.*, p. 264.

Enfin, lorsque le contribuable, après avoir communiqué son chiffre d'affaires, a refusé de produire les justifications nécessaires, la solution sera la même que dans le cas où il s'est abstenu de souscrire la déclaration demandée (1) : le chiffre d'affaires sera évalué d'office et le fardeau de la preuve sera mis à la charge de l'imposable. Inversement, lorsque le contribuable a produit toutes les justifications que la loi l'oblige à fournir, c'est l'administration qui devra prouver qu'elle a été en droit de majorer le chiffre d'affaires déclaré (2).

D'ailleurs, les sanctions édictées par l'article 32 de la loi de 1920 sont de nature à rendre ces contestations de plus en plus rares.

§ 2. — Contestations relatives au coefficient

Le coefficient applicable est choisi normalement, comme nous l'avons vu, dans les limites du double coefficient afférent à l'entreprise envisagée et arrêté par la commission. La loi a, en effet, établi une présomption d'exactitude en faveur des coefficients fixés par la commission. Mais cette présomption n'est pas absolue et peut être détruite toutes les fois qu'elle n'est pas conforme à la réalité.

Ainsi que cela a été exposé, le contrôleur est

1. Perchot, *op.cit.*, p. 492.

2. V. en ce sens la circulaire de la Direction générale du 30 mars 1918, art. 36.

autorisé à faire application d'un coefficient supérieur au maximum. Mais dans ce cas, c'est à lui de prouver que la situation du contribuable est telle qu'elle permet l'emploi de ce coefficient.

De son côté l'imposable est tenu, s'il demande l'application d'un coefficient inférieur au minimum fixé, de démontrer que le rapport entre son chiffre d'affaire et son bénéfice net justifie ce coefficient réduit. Pratiquement il ne lui est guère possible d'établir le bien fondé de sa demande autrement qu'en soumettant tous ses livres, c'est-à-dire en se faisant imposer sur son bénéfice réel.

La loi est muette sur la question de savoir à qui incombe la charge de la preuve lorsque le coefficient est pris dans les limites du double coefficient. Nous trouvons la réponse à cette question dans le rapport de M. Dumesnil, qui s'exprime comme il suit : « Si le contrôleur se borne à appliquer un coefficient compris entre les limites minima et maxima fixées par la commission, et si le contribuable réclame par la voie contentieuse, contre le taux de ce coefficient, il n'y a plus de présomption légale dans un sens ni dans l'autre ; c'est simple affaire d'appréciation, analogue à celles qui sont soulevées actuellement en matière de contributions directes : chaque partie fera valoir ses arguments et le tribunal appréciera » (1). Ce sont donc les tribunaux administra-

1. *Op. cit.*, p. 481.

tifs au lieu de l'administration qui sont en cette hypothèse investis du droit d'établir l'imposition. La juridiction administrative se trouve ainsi dotée d'une attribution que le droit commun refuse à tous les autres tribunaux. Il peut y avoir quelque danger à donner un pareil pouvoir au conseil de préfecture qui, en raison de sa composition, est animé d'une mentalité plus administrative que commerciale. Ce qu'on peut craindre c'est que le contribuable ne soit contraint, par une voie indirecte, de produire tous ses livres ou, ce qui est pire, de subir une surtaxation faute de comptabilité. L'inconvénient peut surtout provenir de l'écart sensible existant entre le maximum et le minimum ; de sorte que le contrôleur pourrait toujours provoquer la contestation en fixant un coefficient voisin du maximum (1).

Dans la pratique cependant, la méthode forfaitaire avait, avant le vote de l'article 32 de la loi de 1920, donné des résultats généralement satisfaisants pour les contribuables. Les contrôleurs établissaient le revenu imposable à l'aide du coefficient moyen ou du coefficient maximum et communiquaient l'évaluation provisoire à l'assujetti. En justifiant que certaines circonstances fâcheuses ou des charges spéciales (capitaux empruntés, pertes

1. Sauvage, *op. cit.*, p. 222.

éprouvées par suite de grève, accidents, créances irrécouvrables, etc.) avaient grevé son exploitation, l'intéressé était « en mesure d'obtenir la réduction de son coefficient de bénéfices, même sans ouvrir ses livres essentiels et sans préciser les résultats de son exercice (1) ».

A plus forte raison les contribuables étaient-ils à l'abri des investigations (sauf celles nécessaires à la détermination du chiffre d'affaires), en cas d'application d'un coefficient dépassant le maximum qui figure au tableau : le fardeau de la preuve était uniquement à la charge de l'administration.

La seule hypothèse où le contribuable devait produire tous ses livres était celle où il demandait que son coefficient fût abaissé au-dessous du minimum.

Sous le régime de l'article 32 il n'en est plus de même.

Il est vrai que malgré un pouvoir d'investigation illimité donné par cet article au fisc, aucun texte législatif n'a formellement supprimé la fixation du revenu imposable d'après la méthode du chiffre d'affaires. Les contribuables sont donc libres d'opter pour ce procédé et, théoriquement, les règles relatives à la charge de la preuve, qui étaient en vigueur avant la réforme opérée par l'article 32, doivent être

1. *Le réveil économique* du 3 septembre 1920 (article de M. Garreau).

observées sous le nouveau régime. Mais en réalité leur situation se trouve complètement changée. En effet, que le fardeau de la preuve soit ou non mis à la charge de l'intéressé, il n'est en aucun cas en droit de refuser la communication de ses livres et documents.

Alors que sous le régime de la loi de 1917 le contrôleur devait chercher les éléments lui permettant d'apprécier le rapport entre le chiffre d'affaires et le bénéfice net, sans pénétrer dans les détails de l'entreprise, sous l'empire de l'article 32, c'est au contraire essentiellement dans la comptabilité de l'imposable qu'il trouve les indications au sujet de ce rapport.

Par conséquent, à la condition que la comptabilité soit en règle, le contrôleur aura toujours le moyen de prouver l'exactitude du coefficient utilisé, qu'il l'ait pris dans les limites du maximum et du minimum, ou bien qu'il ait estimé pouvoir fixer un coefficient supérieur au maximum. Aussi le contribuable se trouvera-t-il en fait soumis à la taxation du bénéfice réel, même s'il a opté pour le procédé forfaitaire.

Mais que décider des contribuables dont la comptabilité est irrégulière ou incomplète ?

Parmi les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 francs, il y a un grand nombre de commerçants et industriels modestes qui ne pos-

sèdent qu'une comptabilité rudimentaire. Des trois livres de commerce obligatoires, prescrits par le livre I^{er}, titre II du Code de commerce, le registre des inventaires, plus particulièrement, est rarement tenu par eux. Or, il résulte de l'interprétation administrative que l'article 32 de la loi de 1920 aurait eu pour but non seulement d'étendre le droit d'investigation du fisc, mais encore d'inciter les contribuables à tenir la comptabilité prescrite par la loi. En conséquence elle se croit fondée à assimiler l'absence de livres obligatoires au refus de communication (1) et a rejeter le fardeau de la preuve sur les contribuables.

Il en résulterait que tous ces nombreux contribuables dont la comptabilité ne permet pas au fisc de trouver le coefficient correspondant au rapport effectif entre le chiffre d'affaires et le bénéfice net, — autrement dit d'évaluer le bénéfice réel, — courraient le risque de voir leur revenu fixé à l'aide d'un coefficient arbitraire. Ce danger serait d'autant plus à redouter que la marge entre le maximum et le minimum est très large et que le fisc manifeste une certaine tendance à appliquer un coefficient voisin du maximum et même à le dépasser. Le procédé aboutirait donc à une véritable taxation d'office.

1. *Bulletin officiel de la Confédération des groupes commerciaux et industriels de France*, compte rendu du XIV^e Congrès national, p. 75.

Cette interprétation paraît abusive et contraire à l'esprit et à la lettre de la loi. En effet il serait téméraire d'attribuer cette portée à l'article 32 qui ne parle que du « refus de communiquer » et de la « destruction ». Si le législateur avait voulu donner à cet article un sens aussi étendu, il aurait certainement eu soin de faire connaître son intention d'une façon plus explicite, puisqu'elle constituerait en réalité une réforme des méthodes comptables actuellement en vigueur chez la plupart des industriels et commerçants. D'ailleurs, en s'abstenant de demander l'application de l'amende infligée par l'article 32, l'administration ne reconnaît-elle pas implicitement que sa manière de voir est peu fondée ?

Nous concluons donc que les imposables ne possédant pas de comptabilité dont on puisse dégager le bénéfice effectivement réalisé, sont en droit de se faire taxer suivant le procédé forfaitaire établi par la loi de 1917. Mais ils restent, bien entendu, tenus de représenter tout ce qu'ils possèdent de la comptabilité.

L'article 32 de la loi de 1920 n'ayant en rien touché à la situation des petits contribuables faisant un chiffre d'affaires annuel égal ou inférieur à 50.000 fr., ils continuent également à être soumis au régime de la loi de 1917.

CHAPITRE IV

SANCTIONS

Le législateur a édicté des sanctions pour refus de déclaration du chiffre d'affaires, pour refus de communication des livres et documents ou pour leur destruction, enfin pour déclarations inexactes.

A) *Refus de déclaration ; refus de communication ou destruction de livres ou documents.* — Les contribuables faisant plus de 50.000 francs d'affaires, qui s'abstiennent de déclarer leur chiffre d'affaires dans le délai imparti par la loi du 25 juin 1920 doivent subir une majoration de 10 0/0 de leur cotisation. Si les contribuables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50.000 francs, ainsi que ceux dont le chiffre d'affaires est supérieur à cette somme et qui ont omis de souscrire spontanément une déclaration, refusent de produire celle-ci sur invitation du contrôleur, leur imposition sera majorée de 500/0 (1). Conformément à l'avis donné par le ministre des finances, cette dernière pénalité ne se superpose

1. L. 31 juillet 1917, art. 9, modifié par L. 25 juin 1920, art. 3.

pas à la majoration de 10 0/0 dont nous venons de parler (1). Il s'ensuit que les contribuables qui, après avoir omis de déclarer leur chiffre d'affaires dans les trois premiers mois de l'année, n'ont pas répondu à l'invitation du contrôleur, n'auront à supporter qu'une majoration de 50 0/0 de leur impôt.

La loi n'est pas explicite sur la question de savoir si la majoration est applicable en cas de refus par les assujettis de justifier leur chiffre d'affaires déclaré. Mais il résulte de l'interprétation donnée par M. Perchot dans son rapport, que la majoration de 50 0/0 doit également être opérée pour refus de justification (2).

A ces sanctions il y a lieu d'ajouter l'évaluation d'office du chiffre d'affaires, avec l'obligation pour les contribuables, lorsqu'ils jugent qu'il y a exagération, d'en administrer la preuve. En outre il nous semble que le contrôleur peut s'abstenir de communiquer l'évaluation provisoire aux contribuables récalcitrants. La question, il est vrai, n'est pas tranchée par la loi et l'on peut soutenir le contraire. Cependant nous croyons que notre solution est conforme à l'esprit du législateur qui tend à aggraver les peines envers les contribuables ne remplissant pas les obligations imposées par la loi (3).

1. Réponse du ministre des Finances à la question écrite de M. Ch. Roux, député. Débats, *J. O.* du 15 décembre 1921, p. 5.145.

2. *Op. cit.*, p. 492.

3. Cotellet, *La taxation des bénéfices commerciaux et indus-*

De plus, les contribuables faisant plus de 50.000 fr. d'affaires encourent, pour refus de communication des livres ou pour leur destruction, les sanctions de l'article 32 de la loi de 1920 dont il a été question à propos du procédé du bénéfice réel (pages 51 et 52).

B) *Déclarations inexactes*. — Dans le cas où le contribuable a formulé par écrit des assertions inexactes touchant le montant de son chiffre d'affaires, ou bien la fixation du coefficient applicable, il tombe sous le coup de l'article 11, § 1^{er} de la loi de 1917 : l'impôt est doublé pour la portion du bénéfice dissimulée. Mais cette majoration d'impôt n'est opérée que si l'insuffisance est supérieure au dixième du bénéfice total ou à la somme de 20.000 francs et si, en outre, l'intéressé a été de mauvaise foi.

A toutes les pénalités pour refus de déclaration ou de communication, ainsi que pour déclarations inexactes, il faut ajouter une pénalité supplémentaire de deux décimes et demi au principal, édictée par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920.

Enfin, en ce qui concerne les déclarations frauduleuses, il y a lieu de renvoyer à ce qui a été dit à ce sujet dans la première partie de cette étude (p. 54 et 55), les règles déjà énoncées, étant communes aux deux procédés.

triels basée sur le chiffre d'affaires (Thèse Paris, 1921), p. 46. En sens inverse, Bocquet, *op. cit.*, p. 248.

TROISIÈME PARTIE

Critique

CHAPITRE PREMIER

APPRÉCIATION DU SYSTÈME

Il résulte des considérations qui précèdent que le législateur a armé le fisc, en vue de la détermination des bénéfices des contribuables imposés d'après le procédé du bénéfice réel, ainsi que de ceux faisant plus de 50.000 francs d'affaires qui optent pour la méthode du chiffre d'affaires et sont munis d'une comptabilité régulière, d'un pouvoir d'investigation aussi efficace que possible. Le contrôleur peut examiner tous les livres ainsi que le compte de banque de l'intéressé. De sorte que s'il a des notions suffisantes des choses commerciales, il sera très difficile au contribuable de soustraire à l'impôt une partie de son revenu. Le contribuable

pourrait encore songer à établir une comptabilité frauduleuse ; mais le profit qu'il en tirerait est problématique, étant donné qu'une comptabilité défectueuse et non conforme au Code de commerce ne permettrait pas de fournir les justifications exigées par la loi, et qu'il s'exposerait ainsi aux sanctions édictées pour tentative de fraude du fisc.

Il est regrettable qu'un contrôle aussi parfait n'ait pu être obtenu qu'au prix d'une ingérence complète dans les affaires des assujettis. Le procédé de la déclaration ne pouvant se concevoir autrement, c'était, comme nous l'avons vu, l'une des principales raisons pour lesquelles la loi de 1917 avait institué le système dualiste, donnant aux contribuables la faculté de se faire imposer sur un revenu calculé à forfait et ne nécessitant pas le dépouillement de tous les livres de commerce.

Le procédé forfaitaire constitue le droit commun. Cela résulte des déclarations écrites et orales des rapporteurs au Sénat et à la Chambre, qui ont qualifié expressément le système d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux de « système forfaitaire ». C'est en outre le procédé qui a les préférences des contribuables, étant donné qu'il implique beaucoup moins d'immixtion du fisc dans leurs affaires. C'est pourquoi la majorité des industriels et commerçants n'hésite pas à opter pour le régime forfaitaire. En fait, l'application de ce pro-

cédé est, depuis le vote de l'article 32, limitée aux contribuables faisant un maximum d'affaires de 50.000 francs et à ceux réalisant un chiffre d'affaires excédant cette somme qui ne sont pas en mesure d'établir leur bénéfice réel.

Quant aux autres, avec les pouvoirs illimités que lui a conférés l'article 32, le contrôleur a le moyen de connaître leur revenu net. Or, il ne peut y avoir de forfait que dans la mesure où les contribuables sont dispensés de faire connaître leur bénéfice réel. Il s'ensuit qu'à l'égard de ces contribuables le procédé de taxation d'après le chiffre d'affaires perd fatalement son caractère forfaitaire et que l'option ne devient qu'une pure formalité. En un mot, on aboutit, par une voie indirecte, à la suppression de la méthode forfaitaire et à la déclaration obligatoire. Ces contribuables ne peuvent donc plus bénéficier des principaux avantages, grâce auxquels l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux a pu être accepté par les industriels et commerçants et que le Sénat avait tenu à leur assurer.

Ce qui nous paraît inadmissible, c'est que l'article 32 établisse ainsi deux catégories de contribuables suivant qu'ils sont ou non à même de déclarer leur bénéfice réel, créant des inégalités entre eux. Ainsi les contribuables qui possèdent une comptabilité conforme aux prescriptions de la loi se trouvent de cette façon traités plus sévèrement que

les autres ; on inflige donc une sorte de punition aux industriels et commerçants ordonnés et se conformant scrupuleusement à la loi, alors que l'on accorde tous les avantages aux contribuables négligeants. Cet inconvénient aurait été atténué, si le législateur n'avait pas abaissé dans cette proportion le montant du chiffre d'affaires à partir duquel les imposables sont soumis aux investigations illimitées du fisc, et s'était arrêté à une limite impliquant nécessairement l'existence d'une comptabilité régulière (200.000 fr. par exemple).

Il convient également d'insister sur les malentendus que l'article 32 a suscités entre les imposables et l'administration, malentendus qui proviennent de l'interprétation que celle-ci prétend donner à cet article. N'eût-il pas été préférable d'éviter ces difficultés au commencement même de l'existence du nouveau régime fiscal ?

Vu les imperfections du régime actuellement en vigueur, la question se pose de savoir quelle serait la solution désirable. Il est évident qu'on ne peut plus songer au retour à la patente, comme le désireraient les partisans de l'ancien régime. Il nous semble que deux solutions peuvent être envisagées : l'adoption de la déclaration obligatoire pour tous, ou bien le maintien du régime forfaitaire suivant la conception du législateur de 1917, sauf à l'améliorer.

La première solution peut paraître séduisante,

puisque la déclaration du bénéfice réellement effectué assure la plus juste répartition des charges fiscales entre les contribuables. Tous les contribuables seraient tenus d'avoir les livres obligatoirement imposés par le Code de commerce, et l'injustice qui résulte de l'application de l'article 32 disparaîtrait.

Mais le maintien du régime forfaitaire nous semble préférable, pour les motifs que nous exposerons au prochain et dernier chapitre.

L'article 32 devrait, selon nous, être supprimé ou du moins n'être applicable qu'aux contribuables imposés d'après le procédé du bénéfice réel. Quant à ceux qui optent pour le régime des coefficients, le droit du contrôleur devrait être limité à la vérification que nécessite la détermination du chiffre d'affaires, suivant le vœu des auteurs du nouveau système, formulé au cours de son élaboration.

On pourrait toutefois objecter que le contrôle ne serait pas assez efficace, s'il était ainsi restreint. Ce qui complique les choses, c'est que l'article 32 a été voté également en vue de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, instituée par la loi du 25 juin 1920. Mais on peut répondre que s'il est vrai qu'il existait souvent jusqu'ici un écart sensible entre le chiffre d'affaires déclaré et le chiffre d'affaires effectivement réalisé, il n'est pas certain que les imposables taxés d'après leur revenu vrai aient payé absolument toujours sur la totalité de leurs béné-

fices (1), bien que le fisc ait eu constamment vis-à-vis d'eux des pouvoirs d'investigation très étendus. Il semble que ces insuffisances soient dû surtout au nombre restreint du personnel de l'administration chargé de l'assiette et au défaut de son adaptation au nouvel impôt.

Pour assurer un contrôle efficace, il suffirait, croyons-nous, d'étendre à tous les contribuables les obligations imposées à ceux qui sont assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires. Tous les industriels et commerçants seraient tenus d'ouvrir un registre sur lequel ils inscriraient toutes les ventes effectuées. Ils seraient en outre obligés de conserver les pièces comptables qui leur serviraient à justifier le chiffre d'affaires accusé par ce registre.

D'autre part, la liaison entre l'administration des contributions directes et les divers service publics, qui est à l'heure actuelle à peu près inexistante, devrait être rendue effective. Le contrôleur aurait en main des éléments de contrôle qui pourraient lui servir à la vérification, par comparaison, de ceux qu'il aurait recueillis auprès des contribuables.

1. Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite*, p. 7.

CHAPITRE II

MAINTIEN DU RÉGIME FORFAITAIRE

De graves objections ont été formulées à l'adresse du procédé forfaitaire.

Les partisans de la déclaration comme système unique et obligatoire, ont prétendu que le système de taxation d'après le chiffre d'affaires consacrait des inégalités entre les contribuables. C'est ainsi que M. Auriol a affirmé au cours de la discussion à la Chambre que le système qu'on proposait était injuste du fait que les petits contribuables qui ne tiennent pas, à proprement parler, de comptabilité, seraient obligés, lors des contestations, à se laisser imposer sur leurs bénéfices effectifs, tandis que les gros industriels et commerçants qui possèdent tous les livres, seraient les seuls à profiter de l'option (1).

On ne voit pas pourquoi les petits contribuables seraient obligés de fournir les éléments d'évaluation du bénéfice réel, plutôt que les autres. Ce que

1. Séance du 17 juillet 1917, *J. O. débats*, p. 1817.

l'on pourrait dire au contraire, c'est que les petits contribuables ne seront jamais en mesure d'établir leur revenu vrai.

En ce qui concerne l'application des coefficients elle serait également, d'après M. Auriol, une cause d'injustice, puisque les contribuables de bonne foi et ceux ayant fait de mauvaises affaires seraient soumis à un régime sévère et contraints de subir un contrôle rigoureux ; ils ne pourraient pas, en effet, obtenir autrement une taxation modérée, alors que les autres bénéficieraient d'un régime de faveur et pourraient impunément léser les intérêts du Trésor. Les imposables surtaxés, ceux pour lesquels le contrôleur sera trop rigoureux, seraient toujours obligés d'aller devant les tribunaux administratifs apporter la preuve de leur revenu réellement effectué, de sorte que le reproche, fait au système de la productivité de M. Caillaux s'appliquerait au procédé du chiffre d'affaires : laisser au contrôleur le soin de déterminer le coefficient, se serait obliger le contribuable à produire ses livres dans le cas où le commerçant malheureux ne pourrait pas supporter le coefficient et serait par la force des choses amené à produire ses registres de commerce devant les tribunaux administratifs (1).

« Il y a toute une catégorie de contribuables, a fait

1. Séance du 17 juillet 1917, *J. O.*, p. 1818.

remarquer M. Dubois, ceux qui espèrent, grâce au système impossible des coefficients, se soustraire au paiement de ce qu'il doivent au fisc, et qui choisiront le régime des coefficients (1). »

Lorsque nous examinerons plus loin la question de l'établissement des coefficients, nous verrons comment ils doivent être fixés afin d'arriver à une taxation se rapprochant le plus possible de la réalité. Quant aux contribuables malheureux, ils seront bien obligés de révéler leur situation exacte afin d'obtenir une réduction, mais n'en serait-il pas de même dans le système de la déclaration obligatoire ? Dans le système forfaitaire au contraire ils ont toujours la ressource de garder le secret de leurs affaires s'ils veulent bien consentir à payer plus que leur part.

La manière dont les coefficients sont établis attire spécialement les critiques. Elles sont faites aussi bien par les partisans de la déclaration obligatoire que par ceux de l'ancien système fiscal.

Ainsi M. Auriol disait que le régime des coefficients a, par le fait que ceux-ci sont fixés en utilisant les signes extérieurs, « les principaux défauts de la patente ; comme elle il est injuste et aveugle ».

S'adressant au rapporteur de la commission, au cours de la discussion du projet au Sénat, M. Tou-

1. Même séance, *Journ. off.*, p. 1822.

ron fit observer que le nouveau système supprimait les qualités de la patente pour ne retenir que ses imperfections.

« On s'est abstenu, écrit M. Bocquet, d'établir des coefficients variant selon le chiffre de la population, la nature du matériel employé, ou le montant du chiffre d'affaires. Alors que le tableau, si décrié, des patentes fixe un tarif variable suivant la population et tient compte, pour certaines professions, du matériel employé et du chiffre d'affaires, le tableau des coefficients laisse liberté entière à l'administration de taxer comme elle l'entendra, les revenus commerciaux. » « Par un procédé oblique, poursuit le même auteur, la loi a abouti à consacrer la taxation administrative des revenus commerciaux et industriels, car à un chiffre d'affaires qu'il fixe assez souvent lui-même, ou qu'il demande à son gré, le contrôleur applique le coefficient qu'il veut, choisissant les deux extrêmes très éloignés, afférents à la profession imposable, et s'il ne peut pas descendre au-dessous du coefficient minimum, il peut en revanche dépasser le coefficient maximum (1). »

Il faut reconnaître que ces critiques contiennent une part de vérité. En effet, le système des coefficients comporte une certaine dose d'arbitraire. Mais cet arbitraire peut et doit être réduit au minimum.

1. *Op. cit.*, p. 14 et 15.

Il serait nécessaire pour cela de s'en tenir aux idées que le législateur a émises au cours des travaux préparatoires.

Le coefficient unique devrait être la règle et le double coefficient l'exception. C'est ce qui ressort de la discussion au Sénat où l'institution du double coefficient s'est heurtée à une vive résistance (1) et n'a été votée qu'avec le désir de ne la voir appliquée que dans certains cas exceptionnels. En outre, la marge entre le coefficient maximum et le coefficient minimum devrait être restreinte. Le danger d'une imposition exagérée serait alors bien moins grand, puisque le coefficient maximum serait néanmoins supportable. L'emploi d'un coefficient supérieur à l'unique ou au maximum devrait être strictement subordonné à l'obligation pour le contrôleur de le justifier, ainsi que le veut la loi.

D'autre part, s'il est exact que les principaux signes extérieurs utilisés dans le système des patentes aient été employés pour l'établissement des coefficients, on ne saurait cependant prétendre que le procédé forfaitaire est pour cette raison aussi rigide que la patente. A ce sujet M. Perchot s'est exprimé comme il suit : « Ce qu'il y a de fixe, d'immuable, partant d'arbitraire dans les présomptions tirée du signe extérieur, est corrigé par l'interven-

1. V. discours de M. Milliès-Lacroix, séance du 17 novembre 1916, *Journ. off.*, débats. p. 949.

tion d'un élément variable, qui représente assez exactement les fluctuations de l'activité de l'industrie: cet élément, c'est le chiffre d'affaires (1).»

Le reproche que fait M. Bocquet au tableau des coefficients, à savoir de ne pas tenir compte du chiffre de la population, de la nature du matériel employé et du chiffre d'affaires, nous semble fondé. Là encore une amélioration devrait être réalisée et les coefficients devraient varier en se modelant sur tous les éléments susceptibles d'influer sur la productivité des professions.

Lorsque le procédé sera ainsi perfectionné, une grande partie des objections disparaîtra d'elle-même. Il y aura plus de rapport entre le bénéfice évalué à forfait et le bénéfice réel, le procédé donnera en même temps un meilleur rendement au Trésor.

Il est évident que l'on finira par en venir au système de la déclaration obligatoire, comme étant le plus juste. Mais ce qui semble dangereux, c'est d'y passer brusquement. Les réformateurs du régime fiscal l'avaient bien compris. C'est pourquoi ils ont préféré y arriver doucement et en laissant aux contribuables le temps de se familiariser avec ce système qui modifiait de fond en comble l'ancien état de choses. Puisque le système forfaitaire permet par

1. Séance du Sénat, du 17 novembre 1916, p. 941.

sa souplesse d'arriver à une évaluation très voisine de la vérité, l'inconvénient provenant de l'inégalité dans la répartition des charges est minime et le résultat de ce procédé devient satisfaisant.

De sérieux arguments militent en faveur du maintien du régime forfaitaire.

Le nouvel impôt exige une collaboration étroite entre les agents du fisc et les imposables. Ceux-ci devront donc acquérir une certaine éducation fiscale et le procédé forfaitaire, plus simple que celui de la déclaration, les aidera à y arriver graduellement.

Avec la détermination du chiffre d'affaires, le contact des contribuables avec l'administration est relativement restreint, ce qui permet d'éviter autant que possible les frottements susceptibles de créer un mauvais état d'esprit et de provoquer des pertes de temps, voire même de compromettre la réforme.

Ainsi que l'a dit M. Ribot, les vraies réformes ne s'imposent pas par la violence, mais on les fait pénétrer par la persuasion.

Ce qu'il importe surtout de remarquer, c'est que la déclaration obligatoire est étroitement liée à la question des méthodes comptables. La déclaration obligatoire exige la tenue d'une comptabilité régulière. Or, tous les industriels et commerçants ne peuvent pas tenir une comptabilité établie dans la forme prescrite par le Code de commerce et il ne semble pas qu'il y ait utilité à les y contraindre.

Certes, il est de la plus haute importance que les commerçants et industriels tiennent une comptabilité. Ce serait leur rendre service que de les persuader qu'ils doivent abandonner les anciens errements et que leur intérêt bien compris est de renoncer aux méthodes surannées. Mais les prescriptions du Code de commerce seraient à modifier préalablement afin de les mettre en corrélation avec les modalités du commerce moderne.

D'autre part, il y aurait nécessité de distinguer entre les contribuables. En s'adressant au ministre des finances, au cours de la discussion à la Chambre, M. Caillaux a dit : « Il devrait y avoir deux systèmes : la comptabilité en partie double, journal et grand livre pour les entreprises de quelque importance ; et un système analogue à la comptabilité de vos agents, percepteurs, receveurs de l'enregistrement, receveurs des douanes : livre de caisse, récapitulatifs, ou livres analogues qui permettraient à tous les petits commerçants de se conformer à la loi qu'aujourd'hui ils ont d'autant plus la difficulté d'appliquer qu'ils ne savent même pas ce que c'est qu'un bilan (1). »

Enfin, il faudrait laisser également à l'administration le temps de s'adapter au nouvel état de choses ; car la réforme fiscale nécessite des méthodes de

1. Séance du 17 juillet 1917, *J. O.*, débats, p. 1829.

vérification bien différentes de celles qu'exigeaient les anciennes contributions. Le contrôleur doit désormais posséder des connaissances commerciales. Il doit connaître la comptabilité en partie double et en partie simple, compulser les comptes en banque, les effets de commerce, etc. Dans bien des grandes villes il lui faudra la science d'un expert-comptable acquise au prix d'une longue expérience, et ce n'est qu'à cette condition qu'il arrivera à connaître les éléments essentiels des situations souvent très complexes. Les difficultés résultant d'une insuffisante préparation des agents du fisc seront atténuées lorsqu'ils n'auront à vérifier que le chiffre d'affaires, chose plus simple que la recherche du montant du bénéfice net.

CONCLUSION

L'idée essentielle qui se dégage de notre étude, c'est la nécessité de supprimer l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 comme absolument incompatible avec la notion du régime forfaitaire.

Quant à l'abandon du système dualiste et à l'adoption de la déclaration obligatoire, on ne devrait s'y résoudre qu'après avoir opéré la réforme du Code de commerce dans ses dispositions relatives à la réglementation de la comptabilité, de manière à rendre celle-ci conforme aux exigences actuelles du commerce et de l'industrie et à en imposer légalement l'application.

En attendant, le régime forfaitaire permettra de réaliser cette transition entre l'ancien système des patentes et le nouvel impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il est du plus grand intérêt de ne pas effectuer de brusques changements et de laisser aux contribuables le temps de comprendre qu'il faut modifier leur méthode et tenir dorénavant une comptabilité régulière.

C'est à ces conditions que le régime forfaitaire facilitera l'adaptation tant de l'administration que des assujettis au nouveau régime fiscal.

Son mérite sera d'avoir contribué à la réalisation de la réforme fiscale qui, dans son ensemble, constitue un progrès appréciable, et d'avoir rendu évidente l'utilité de cette réforme qui doit donner à la France les ressources nécessaires à subvenir aux dépenses causées par une guerre à laquelle elle a été contrainte et dans laquelle elle a victorieusement défendu, avec son existence, la plus juste des causes.

Vu : le Président de thèse,

HITIER

Vu : le Doyen

F. LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer,

Le Recteur de l'Académie de Paris

P. APPELL

BIBLIOGRAPHIE

- Allix.* — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 4^e éd., 1921.
- Boquet.* — L'impôt sur le revenu cédulaire et général, 2^e éd., 1921.
- Bodin.* — Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite? 1922.
- Bulletin officiel* de la Confédération des groupes commerciaux et industriels de France, Compte rendu du XIV^e Congrès national.
- Caillaux.* — Projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, Chambre, J. O., doc. parl., 1907, annexe n^o 737, p. 1^{re}.
- Combat.* — Les impôts cédulaires et l'impôt global sur les revenus, 1920.
- Cotelle.* — La taxation des bénéfices commerciaux et industriels basée sur le chiffre d'affaires, thèse Paris, 1921.
- Dumesnil.* — Rapport fait au nom de la commission de la législation fiscale chargée d'examiner : 1) le projet de loi adopté par la Chambre des députés, adopté avec modifications par le Sénat, portant suppression des contributions des patentes et imposition de plusieurs catégories de revenus ; 2) le projet de loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres, Chambre, J. O. doc. parl., 1917, annexe, n^o 3044, p. 450.
- Josse.* — Le nouveau système des impôts directs d'Etat en France, thèse Grenoble, 1919.
- Lecerclé.* — L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, thèse Paris, 1922.

De la Lande de Calan. — Rapport présenté au nom de la commission chargée de déterminer le coefficient applicable au chiffre d'affaires pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. J. O., 18 mars 1918.

Nalot. — La comptabilité et les lois fiscales nouvelles, 2^e éd., 1920.

Perchot. — Rapport fait au nom de la commission chargée d'examiner le projet de loi adopté par la Chambre des députés portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, Sénat, J. O. doc. parl., 1916, annexe n 319, p. 486.

Le réveil économique des 3 septembre 1921 et 1^{er} avril 1922.

Sauvage. — Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle dP fisc, 1918.

Truchy. — Le système des impôts directs d'Etat en France (extrait de la Revue d'économie politique), 1900-1901.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES	9
CHAPITRE PREMIER. — La patente.	9
CHAPITRE II. — Constatation directe des bénéfices.	12
CHAPITRE III. — Détermination des bénéfices dans le nou- veau régime fiscal	18
CHAPITRE IV. — Justification et caractère du système.	24
Plan.	30

PREMIÈRE PARTIE

LES DROITS DU FISC DANS LE PROCÉDÉ DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE RÉEL

CHAPITRE PREMIER. — Détermination du bénéfice.	31
§ 1 ^{er} . — Déclaration.	31
§ 2. — Eléments de contrôle	33
§ 3. — Sociétés par actions et contribuables assujet- tis à l'impôt sur les bénéfices de guerre.	45
CHAPITRE II. — Fixation du bénéfice imposable et contesta- tions.	48
CHAPITRE III. — Sanctions.	51

DEUXIÈME PARTIE

LES DROITS DU FISC DANS LE PROCÉDÉ D'ÉVALUATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE D'APRÈS LE CHIFFRE D'AFFAIRES

CHAPITRE PREMIER. — Détermination du chiffre d'affaires.	57
§ 1 ^{er} . — Déclaration.	57

§ 2. — Moyens de vérification et d'évaluation.	61
CHAPITRE II. — Application d'un coefficient.	72
CHAPITRE III. — Contestations	76
§ 1 ^{er} . — Contestations relatives au chiffre d'affaires.	77
§ 2. — Contestations relatives au coefficient	78
CHAPITRE IV. — Sanctions	85

TROISIÈME PARTIE

CRITIQUE

CHAPITRE PREMIER. — Appréciation du système.	90
CHAPITRE II. — Maintien du régime forfaitaire	95
CONCLUSION.	105
BIBLIOGRAPHIE.	107

